



DECIZIA NR. 10064/19.02.2020

privind soluționarea contestației formulate de dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al
C.M.I X , jud. Vaslui, CUI X
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.VSG-REG/Xși la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr. VSG-AIF/X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X cu privire la contestația formulată de dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X**, cu domiciliul în loc. Vaslui, str. X, bl. X, sc.X, apX, județul Vaslui, CNP X, prin reprezentant convențional avocat X cu sediul în loc. Vaslui, str. X, bl.X, scX, ap.X jud. Vaslui (unde se solicită și comunicarea actelor de procedură).

Contestația este formulată, parțial, împotriva Deciziei de impunere nr.VSG_AIF X privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, pentru suma de totală de **S lei** reprezentând

- S lei** -impozit pe venit;
- S lei** -contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- S lei** -contribuții de asigurări sociale.

Contestația este semnată de av. X în calitate de împuternicit al dnei X conform Imputernicirii avocațiale seria VS/ÎMP nr. X/2019, anexată în original la dosarul cauzei, și poartă amprenta ștampilei Cabinet de avocat X în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, prin poștă, respectiv data de **27.08.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, respectiv **25.09.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG_REG X.

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

I. **Dna X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG_REG X, contestă parțial Decizia de impunere nr.VSG_AIF X privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale persoane fizice, respectiv o parte din diferențele stabilite în plus la venitul net calculat de către organele de inspecție fiscală în perioada supusă controlului, respectiv 01.01.2014-31.12.2017, după cum urmează:

Referitor la suma de de **S lei**, aferentă anului 2014, reprezentând diferența de venituri stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a declarării eronate între valoarea declarată a vânzării autoturismului Dacia Logan și valoarea reală de vânzare, contestatoarea, invocând prevederile art.1650 și următoarele din Codul Civil, precizează că valoarea reală de vânzare stipulată în contractul de vânzare cumpărare este de S lei, *"conform voinței părților liber consimțită."*

Se menționează că suma de S lei stabilită de organele de inspecție fiscală *"nu este justificată în fapt și în drept"*.

Se subliniază faptul că autoturismul a fost achiziționat second-hand de la persoană fizică și a fost utilizat *"pe o perioadă de aproximativ 6 ani pentru activitatea cabinetului medical (pe drumuri neasfaltate) având un rulaj la data vânzării de peste 170.000 km"*, iar autoturismul era amortizat, *"situație în care nu se poate aprecia că ar fi fost subestimat la vânzare, având în vedere și gradul de uzură avansat."*

Referitor la suma de **S lei (S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2016 + S lei anul 2017)**, reprezentând valoarea medicamentelor considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, se precizează că *"în calitate de medic de familie a desfășurat activități de medicină generală ambulatorie în baza unui contract cu CJAS Vaslui ce includea în serviciile medicale de bază și minimal, administrarea gratuită către pacienți a medicamentelor din trusa de urgență, cu decontarea serviciilor medicale prin sistemul public de asigurări de sănătate, fără plată suplimentară (coplată) din partea pacienților."*

În ceea ce privește neprezentarea fișelor medicale cu administrarea acestor medicamente organelor de inspecție fiscală, contestatoarea precizează că, *"la discuția preliminară s-a precizat faptul că în conformitate cu prevederile Legii nr.190/2018 privind măsuri de punere în aplicare a Reg.(UE)2016/679,*

privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal, și codul de etică profesională este interzis accesul altor persoane la registrul de consultații, fișe pacienți care dețin date cu caracter personal și date medicale fără a avea acordul pacienților."

Referitor la suma de **S lei** (**S lei** anul 2014 + **S lei** anul 2015 + **S lei** anul 2016 + **S lei** anul 2017) reprezentând c/v a 50% din cheltuielile cu combustibilul achiziționat în anul 2014, contestatoarea precizează că *"în evidențele fiscale s-a înregistrat doar consumul de combustibil utilizat exclusiv pentru activitatea cabinetului medical"*.

Referitor la suma de **S lei** (**S lei** anul 2014 + **S lei** anul 2015 + **S lei** anul 2016) reprezentând c/v obiecte de inventar pe care organele de inspecție fiscală nu le-a putut identificat la fostul punct de lucru și că nu s-a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri, contestatoarea menționează că *"la data de 08.03.2019 cabinetul medical și-a încetat activitatea, spațiul închiriat fiind restituit proprietarului de drept, contribuabilul neavând de la data mai sus menționată nici o autoritate privind accesul în spațiul unde și-a desfășurat activitatea."* Se precizează că, cheltuielile *"privind amenajarea cabinetului medical au fost absolut necesare pentru desfășurarea în condiții normale a activității specifice, cu mențiunea că aceste lucrări de curățenie evidențiate în documentele contabile au fost efectuate doar în cursul anului 2014."*

Referitor la suma de **S lei** (**S lei** anul 2014 + **S lei** anul 2015 + **S lei** anul 2017) reprezentând c/v materialelor de curățenie considerate nedeductibile fiscal pe motivul că nu s-a făcut dovada utilizării acestora, contestatoarea menționează că *"la nivelul cabinetului medical există o Procedură pentru curățenie și dezinsecție, un program orar zilnic de curățenie cu respectarea normelor legale în vigoare."*

Cu privire la susținerea organelor de inspecție fiscală precum că nu a fost prezentată procedura pentru curățenie și dezinsecție, programul orar zilnic de curățenie în baza cărora au fost folosite aceste materiale, cantitatea, concentrația, frecvența acestor dezinsecții, contestatoarea precizează că *"aceste informații nu au fost solicitate până în acest moment și că singura instituție abilitată să controleze aceste proceduri și programe este Direcția de Sănătate Publică, departamentul de Inspecție sanitară."*

Referitor la suma de **S lei**, aferentă anului 2015, reprezentând c/v materiale auxiliare considerate nedeductibile fiscal pe motivul că nu s-a făcut dovada utilizării acestora, din valoarea totală de S lei, contestatoarea menționează că *"materialele auxiliare achiziționate au fost utilizate pentru respectarea normelor de protecție a personalului medical și de prevenție a transmiterii infecțiilor asociate actului medical - de exemplu mănuși examinare, (...)"*.

Referitor la suma de **S lei**, aferentă anului 2017, pe care organele de inspecție fiscală a considerat-o *"declarată eronat de contribuabil la materiale auxiliare reprezentând lemne de foc achiziționate de contribuabil și dublate în evidența contabilă"*, contestatoarea menționează că *"din verificarea Registrului jurnal de încasări-plăți (unicul document utilizat de contribuabil la stabilirea impozitului pe venit conform legii-activitatea cabinetului medical permițând controlul cheltuielilor financiar contabil, în partidă simplă) lemnele de foc sunt achiziționate doar în cursul lunii octombrie 2017 cu bonurile fiscale nr.4011, 4012 și respectiv 4013 în sumă totală de S lei, identificate la pozițiile 229, 230 și respectiv 231."*

Referitor la suma de **S lei**, aferentă anului 2017, reprezentând lemne de foc pe care organele de inspecție fiscală a considerat-o nedeductibilă fiscal, se menționează că *"materialul lemnos era unica sursă de încălzire a cabinetului medical, consumul acestuia variază în funcție de condițiile atmosferice, cantitatea achiziționată în anul 2017 și rămasă nefolosită fiind utilizată în anii următori de activitate (2018, 2019)"*.

Motivat de faptul că prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG_REG X, **dna X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, contestă o parte din diferențele stabilite în plus la venitul net calculat de către organele de inspecție fiscală în perioada supusă controlului, fără a preciza cuantumul sumei contestate, individualizată pe categorii de obligații fiscale, prin adresa nr. ISR_DGR/X, organul de soluționare competent a solicitat dnei avocat X, în calitate de împuternicit al **C.M.I X**, ca în termen de cinci zile de la primirea adresei să precizeze cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale.

Prin adresele înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X și nr. ISR_DGR/X, **dna X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, prin reprezentantul convențional transmite :

"1.Pentru anul 2014, la baza de calcul contestată de S lei s-au calculat următoarele sume: S lei cu titlu de impozit pe venit; S lei cu titlu de CASS.

2. Pentru anul 2015, la baza de calcul contestată de S lei s-au calculat următoarele sume: S lei cu titlu de impozit și suma de S lei CASS.

3. Pentru anul 2016, la baza de calcul contestată de S lei s-au calculat următoarele sume: S lei cu titlu de impozit; S lei cu titlu de CASS și S lei CAS.

4. Pentru anul 2017, la baza de calcul contestată de S lei s-au calculat următoarele sume: S lei impozit; S lei CASS și S lei CAS.

*Total sume contestate **S lei.**"*

În concluzie, **dna X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, solicită admiterea contestației .

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au efectuat inspecția fiscală la **C.M.I X, jud. Vaslui**, CUI X , cu domiciliul fiscal în loc.Xi, comuna Xi judetul Vaslui, în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.VSG_AIF X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.VSG_AIF X privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale persoane fizice.

Prin Decizia de impunere nr.VSG_AIF X privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale persoane fizice, s-a stabilit în sarcina **dnei X, jud. Vaslui**, CNP X suma suplimentar de plată de **S lei** reprezentând:

- **S lei**- impozit pe venit;
 - **S lei**- contribuția de asigurări sociale de sănătate
 - **S lei** -contribuția de asigurări sociale,
- din care se contestă suma totală de **S lei** reprezentând:
- S lei** -impozit pe venit;
 - S lei** -contribuții de asigurări sociale de sănătate;
 - S lei** -contribuții de asigurări sociale .

a) În ceea ce privește impozitul pe venit, urmare inspecției fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2014-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit:

Pentru anul 2014, au constatat o diferență în plus în sumă de S lei la venitul net înregistrat, din care s-a contestat suma de **S lei** formată din :

- **S lei** reprezentând diferență de venit brut rezultat din valoarea declarată a vânzării autoturismului Dacia Logan (S lei) și valoarea reală de vânzare (S lei).

Se menționează că, deoarece existau "*suspiciuni rezonabile privind valoarea declarată a vânzării autoturismului Dacia Logan, pe benzină 1.4, culoare vișinie, an fabricatie 2007, cu nr. X în anul 2014 cu valoarea de S lei*", organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare de la domnul X, CNP X, domiciliat în municipiul Vaslui, strada X, bl.X scara X, ap.X.

Acesta, în calitate de cumpărător al autoturismului menționat, a declarat în scris că a cumpărat acest autoturism cu suma de S lei, sumă ce a fost luată cu împrumut de la bancă. Totodată, se precizează că domnul X "*a fost însoțit de fiul său și încă o persoană care a fost de față la plata sumei de S lei*".

Conform informațiilor prezentate de domnul X și datorită faptului că "*valoarea menționată de acesta este apropiată prețului pieței de vânzare al autoturismului vechi de 7 ani la data vânzării*", organele de inspecție fiscală au

stabilit ca venituri nedeclarate suma de S lei reprezentând diferența dintre prețul declarat ca plătit de cumpărător (S lei) și prețul declarat de contribuabil (S lei).

Se menționează că în anul 2014 funcționa programul Rabla, *"unde contribuabilul putea obține un voucher care avea o valoare mult mai mare decât prețul de vânzare declarat de acesta"*.

- **Slei** reprezentând c/v medicamentelor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Se menționează că, nu au fost prezentate documente justificative privind modul de utilizare al medicamentelor achiziționate în afară de listele de inventariere, nu au fost înregistrate venituri suplimentare din prestări de servicii medicale către pacienți, contribuabilul nu a prezentat *"documente acreditate de instituțiile sanitare abilitate și/sau Colegiul medicilor/contract încheiat cu CJASS din care să rezulte că aceste medicamente fac parte din categoria medicamentelor de urgență"*.

Se menționează faptul că, sub pretextul secretului medical și al protecției persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal, conform Legii 190/2018, *"contribuabilul a refuzat prezentarea de documente justificative, fapt care a pus în imposibilitate echipa de inspecție fiscală de a identifica realitatea faptelor și documentelor prezentate de contribuabil"*.

Se precizează că au fost solicitate medicului X:

-lista de urgență acreditată de Ministerul Sănătății, colegiul medicilor, CJASS,

-informații privind modul de utilizare a anumitor medicamente achiziționate de contribuabil, pentru a identifica cazurile de urgență la care au fost folosite acestea,

-documente justificative, registre consultații, registru tratamente/administrații medicamente cu semnătura pacienților, documente ce nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale.

Se menționează că pentru folosirea medicamentelor, medicul utilizează registre specifice activității și pacientul trebuia să confirme sub semnătură primirea acestor medicamente. Explicațiile date de contribuabil și lipsa altor documente justificative, au determinat ca organele de inspecție fiscală să considere suma de S lei (*"la nivelul cheltuielilor deductibile cu medicamentele stabilite în Raportul de inspecție fiscală precedent, cu nr. X/ 08.09.2014, sumă care a fost acceptată de contribuabil și nu a fost contestată"*) din totalul de S lei, ca și cheltuială anuală deductibilă cu medicamente, iar diferența de Slei fiind considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

- **S lei** reprezentând c/v a 50 % din cheltuielile cu combustibilul achiziționat în anul 2014, autoturismul fiind de folosință mixtă, nefiind folosit în exclusivitate pentru serviciile medicale din cadrul cabinetului medical.

Se precizează că nu au fost prezentate foi de parcurs pentru deplasările declarate de contribuabil astfel încât să de facă dovada folosirii exclusive a acestuia pentru serviciile medicale ale cabinetului.

-**S lei** reprezentând c/v obiectelor de inventar pe care organele de inspecție fiscală nu le-a putut identifica la fostul punct de lucru al contribuabilului, dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri.

-**S lei** reprezentând c/v materialelor de curățenie pentru care nu s-a făcut dovada utilizării acestora.

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență în plus, în sumă de S lei, la venitul net înregistrat, din care s-a contestat suma de **S lei** formată din:

- **S lei** reprezentând valoarea medicamentelor nedeductibile din punct de vedere fiscal, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, registre consultații, registru tratamente/administrații medicamente cu semnătura pacienților.

- **S lei** reprezentând c/v a 50 % din cheltuielile cu combustibilul achiziționat în anul 2015, autoturismul fiind de folosință mixtă, nefiind folosit în exclusivitate pentru serviciile medicale din cadrul cabinetului medical.

- **S lei** reprezentând c/v obiectelor de inventar pe care organele de inspecție fiscală nu le-a putut identifica la fostul punct de lucru al contribuabilului și pentru care nu s-a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri.

-**S lei** reprezentând c/v materialelor de curățenie achiziționate de contribuabil și considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal pentru care nu s-a făcut dovada utilizării acestora.

-**S lei** reprezentând c/v materialelor auxiliare achiziționate de **C.M.I X, jud. Vaslui**, din valoarea totală de S lei, pentru care nu s-a făcut dovada utilizării acestora. Se menționează că în anul 2015, au fost achiziționate 4200 buc seringi de unică folosință pe care dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** a declarat că le-a folosit pentru activitatea medicală curentă, pentru activitatea de triaj în școli, campanii de vaccinare, fără a prezenta documente justificative sau fără a obține venituri de la instituțiile care reglementează campaniile de vaccinare.

Pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență în plus, în sumă de S lei, la venitul net înregistrat, din care s-a contestat suma de **S lei** formată din:

- **S lei** reprezentând valoarea medicamentelor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

- **S lei** reprezentând c/v a 50 % din cheltuielile cu combustibilul achiziționat în anul 2016, pentru care nu au fost prezentate foi de parcurs.

- **S lei** reprezintă c/v obiectelor de inventar pe care organele de inspecție fiscală nu le-a putut identifica la fostul punct de lucru al contribuabilului.

Pentru anul 2017, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență în plus, în sumă de S lei, la venitul net înregistrat din care s-a contestat suma de **S lei** formată din:

- **S lei** reprezentând valoarea medicamentelor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

-**S lei** reprezentând c/v a 50 % din cheltuielile cu combustibilul achiziționat în anul 2017, autoturismul nefiind folosit în exclusivitate pentru serviciile medicale din cadrul cabinetului medical.

- **S lei** reprezentând c/v materialelor de curățenie achiziționate de contribuabil și considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile fiscal pentru care nu s-a făcut dovada utilizării acestora.

-**S lei** declarată eronat la materiale auxiliare, reprezentând lemne de foc achiziționate de contribuabil și dublate în evidența contabilă.

-**S lei** reprezentând c/v lemne de foc, diferență stabilită de organele de inspecție fiscală având în vedere consumul mediu de lemne de foc în perioadele precedente (S lei în anul 2014, S lei în anul 2015, S lei în anul 2016) și de faptul că "*achiziția unei cantități de lemne de 28,65 metri cubi în valoare totală de S lei este prea mare pentru a fi consumată în iarna următoare, nefiind justificată această cantitate doar pentru a fi depozitată pentru anii următori*".

b) În ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, urmare inspecției fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2014-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru diferențele de bază impozabilă aferentă impozitului pe venit în sumă totală de S lei, conform art. 296²² alin.(4¹⁹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.170 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă S lei (S lei aferentă anului 2014 + S lei aferentă anului 2015 + S lei aferentă anului 2016 + S lei aferentă anului 2017), din care societatea contestă suma totală de **S lei** (**S lei** aferentă anului 2014 + **S lei** aferentă anului 2015 + **S lei** aferentă anului 2016 + **S lei** aferentă anului 2017) aferentă unei baze impozabile contestate în sumă totală de S lei (S lei x 5,5%).

c) În ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale, conform art.65 alin.(5) lit.l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2016-2017, dna X pentru diferențele de bază impozabilă aferentă impozitului pe venit în sumă de S lei (S lei aferente

anului 2016 + S lei aferente anului 2017) datorează contribuții de asigurări sociale de 10,5% în sumă de S lei, din care se contestă suma de **S lei (S lei** aferentă anului 2016 + **S lei** aferentă anul 2017) reprezentând contribuții de asigurări sociale aferente unei baze impozabile în sumă de S lei.

Se precizează că pentru perioada 2014-2015 doamna X avea calitatea de salariat și nu avea obligația depunerii declarației 600 privind venitul asigurat la sistemul public de pensie.

Au fost invocate: art.48 alin.(1), art.48 alin.(4) lit. a), lit.b),art.48 alin.(7) lit.a), lit.l¹), art. 296²¹, art. 296²² alin.(2),art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.65 ain.(5), art.68, art.75, art 170 alin.(1), din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6, art.7, art.11, art.14 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.41 pct.2 lit.(b) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

C.M.I X, jud. Vaslui în perioada verificată a desfășurat activitatea de medic specialist-medicină de familie CAEN-8512, având codul fiscal X pentru activitatea economică desfășurată și CNP X pentru impozitul pe venit și contribuții sociale datorate.

Perioada verificată:

-impozitul pe venit	01.01.2014-31.12.2017
-contribuția de asigurări sociale de sănătate	01.01.2014-31.12.2017
-contribuția de asigurăr sociale	01.01.2014-31.12.2017

3.1 Referitor la suma de **S lei** reprezentând impozit pe venit aferent veniturilor în sumă de S lei reprezentând diferență de venit brut rezultat din valoarea declarată a vânzării autoturismului Dacia Logan (S lei) și valoarea reală de vânzare (S lei).

Cauza supusă soluționării este dacă dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al C.M.I X, jud. Vaslui datorează suma de S lei stabilită prin Decizia de impunere VSG_AIF X privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale persoane fizice, în condițiile în care la dosarul cauzei există declarația cumpărătorului, respectiv declarația dlui Afrășine Ion, din care rezultă prețul plătit pentru autoturismul cumpărat de la dr. X,

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2014-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna iulie 2014, **dna X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, a vândut un autoturism marca Dacia Logan, 1390 cmc, nr. înmatriculare X, an fabricație 2007, domnului X, jud. Vaslui, CNP X, cu suma de S lei.

Deoarece existau "*suspiciuni rezonabile privind valoarea declarată a vânzării autoturismului Dacia Logan, pe benzină 1.4, culoare vișinie, an fabricatie 2007, cu nr. X în anul 2014 cu valoarea de S lei*", organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare de la domnul X, CNP X, domiciliat în municipiul Vaslui, strada X, bl.X scara X, ap.X, care, în calitate de cumpărător al autoturismului menționat, a declarat în scris că a cumpărat acest autoturism cu suma de S lei, sumă ce a fost luată cu împrumut de la bancă.

Conform informațiilor prezentate de domnul X și datorită faptului că valoarea menționată de acesta este apropiată prețului pieței de vânzare al autoturismului vechi de 7 ani la data vânzării, organele de inspecție fiscală au stabilit ca venituri nedeclarate suma de S lei reprezentând diferența dintre prețul declarat ca plătit de cumpărător (S lei) și prețul declarat de contribuabil (S lei).

Av. X în calitate de împuternicit al dnei **X**, CNP X, invocând prevederile art.1650 și următoarele din Codul Civil, precizează că valoarea reală de vânzare stipulată în contractul de vânzare cumpărare este de S lei, "*conform voinței părților liber consimțită.*"

Se menționează că suma de S lei stabilită de organele de inspecție fiscală "*nu este justificată în fapt și în drept*".

Se subliniază faptul că autoturismul a fost achiziționat second-hand de la persoană fizică și a fost utilizat "*pe o perioadă de aproximativ 6 ani pentru activitatea cabinetului medical (pe drumuri neasfaltate) având un rulaj la data vânzării de peste 170.000 km*", iar autoturismul era amortizat, "*situație în care nu se poate aprecia că ar fi fost subestimat la vânzare, având în vedere și gradul de uzură avansat.*"

În drept, conform art. 43 alin.(1) lit.a), art.46 alin.(1) și alin.(2), art. 48 alin.(1) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2014

"Art. 43

Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;

(...)

ART. 46

Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.

(...)

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

Conform acestui text de lege, venitul net se determină ca diferență între venitul brut, care cuprinde toate veniturile încasate din desfășurarea activității și cheltuielile deductibile aferente realizării veniturilor.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține:

-În baza contractului de vânzare-cumpărare fără număr din data de 28.07.2014, anexat în copie la dosarul cauzei, dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, cod fiscal X, a vândut dlui X, CNP X din loc. Vaslui, un autoturism Dacia Logan, nr. înmatriculare X cu suma de S lei.

-În Raportul de inspecție fiscală nr. VSG_AIF X, organele de inspecție fiscală precizează la pag. 6/33 că au stabilit o diferență de **S lei**, rezultată din valoarea declarată a vânzării autoturismului Dacia Logan (S lei) și valoarea reală de vânzare (S lei) și că *"Deoarece echipa de inspecție fiscală a avut suspiciuni rezonabile privind valoarea declarată a vânzării autoturismului Dacia Logan, benzina 1.4, culoare vișinie an fabricatie 2007, cu nr. X în anul 2014 cu valoarea de S lei, aceasta a solicitat informații suplimentare de la domnul X, CNP X, domiciliat în municipiul Vaslui, strada X, bl.X, scara X, ap.X.*

Acesta, în calitate de cumpărător al autoturismului menționat, a declarat în scris că a cumpărat acest autoturism cu suma de S lei pe care i-a dat tatălui contribuabilului. Suma achitată a fost luată cu împrumut de domnul X de la bancă. Totodata, domnul X a fost însoțit de fiul său și încă o persoană care a fost de față la plata sumei de S de lei."

-Conform "DECLARAȚIEI" din data de 30.07.2019, anexată în copie la dosarul cauzei, dl X, CNP X, declară că **"RECUNOSC CĂ AM CUMPĂRAT UN AUTO LOGAN, BENZINĂ, 1,4, CULOARE VIȘINIE, AN FABRICAȚIE 2007, CU NUMĂRUL X ÎN ANUL 2014 DE LA O DOAMNĂ X. A VENIT UN BĂRBAT**

ȘI I-AM DAT SUMA DE S EURO ADICĂ S LEI. DIN DISCUȚII AM ÎNȚELES CĂ DOMNUL ERA TATĂL DOAMNEI X.(...)

AM NEGOCIAT ACEST PREȚ DE S DE LEI CU TATĂL DOAMNEI. I-AM ÎNMÂNAT S LEI PE CARE I-AM ÎMPRUMUTAT INTEGRAL DE LA BANCA TRANSILVANIA ȘI AM RAMBURSAT LUNAR CÂTE S LEI (...)"

În speță sunt aplicabile și următoarele prevederi legale:

•**art. 11** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

"ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta".

SECȚIUNEA 1

"Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților

4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal".

•**art. 6, art. 7, art. 113** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercițarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția

adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.

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

[...]

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

"ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau

altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;"

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

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

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

Totodată, sunt incidente și prevederile art.14 alin .(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care precizează:" **(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.**

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale."

Conform acestor prevederi legale, organul fiscal apreciază veniturile și cheltuielile **după conținutul lor economic determinată în baza probelor administrate.**

Din documentele existente la dosarul cauzei se observă că, organele de inspecție fiscală au constatat că autoturismului Dacia Logan a fost vândut în realitate cu prețul de S lei "conform informațiilor prezentate de domnul X", "valoarea menționată de acesta este apropiată prețului pieței de vânzare al autoturismului vechi de 7 ani la data vânzării", și a fost înregistrat și declarat ca fiind vândut cu suma de S lei, stabilind astfel venituri neînregistrate în sumă de **S lei** pentru care au calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei**.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au administrat ca mijloace de probă, **declarația pe proprie răspundere a cumpărătorului**

autoturismului Dacia Logan, respectiv declarația dată în data de 30.07.2019 de dl. X .

Potrivit prevederilor art. 276 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

“Art. 276

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

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

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

Astfel trebuie reținut faptul că la dosarul contestației petenta nu a prezentat alte documente (decât cele prezentate și în timpul inspecției fiscale), care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de contribuabil în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit diferența de venit impozabil în sumă de S lei pentru care au calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei** (S lei x 16%) potrivit actelor normative precizate, urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată, pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei** stabilit prin Decizia de impunere VSG_AIF/X, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]*”.

3.2 Cu privire la cheltuieli nedeductibile în sumă de **S lei** reprezentând 50% din cheltuielile aferentă achizițiilor de combustibili auto, pentru care a fost calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei**,

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal au stabilit cheltuieli nedeductibile aferente cheltuielilor cu achiziția de combustibili, în condițiile în care C.M.I X, jud. Vaslui nu a demonstrat cu documnte că autoturismul pentru care au fost efectuate aceste achiziții a fost utilizat exclusiv în scopul activității sale economice.

În fapt, în perioada 01.01.2014 - 31.12.2017 **C.M.I X, jud. Vaslui**, a înregistrat integral în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea venitului impozabil, cheltuielile cu combustibilul.

Deoarece dna **X**, CNP **X**, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** nu deține documente (foi de parcurs) astfel încât să de facă dovada folosirii exclusive a acestuia pentru serviciile medicale ale cabinetului, organele de inspecție fiscală au considerat suma de **S lei** reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul, înregistrate în perioada 2014-2017, ca și cheltuieli nedeductibile fiscal.

Dna X, CNP **X**, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, referitor la suma de **S lei** (**S lei** anul 2014 + **S lei** anul 2015 + **S lei** anul 2016 + **S lei** anul 2017) reprezentând c/v a 50% din cheltuielile cu combustibilul achiziționat în perioada 2014-2017, precizează că *”în evidențele fiscale s-a înregistrat doar consumul de combustibil utilizat exclusiv pentru activitatea cabinetului medical”*.

In drept, conform dispozițiilor art. 48 alin. (1) și alin.(7) lit. I[^]1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 39 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015:

“ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50.

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

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

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

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

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

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

5.vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

"pct 39[^]1. (1) În sensul prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1[^]1) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, **se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 45[^]1 din normele metodologice date în aplicarea art. 145[^]1 din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată"**

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

În vederea acordării deductibilității integrale la calculul venitului net anual, justificarea utilizării vehiculelor se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat,

scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs."

Incepând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 61 lit.a), art.64 alin.(1) lit.a) art.68 alin.(1) și alin.(5) lit .k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 61 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 67;

(...)

Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;

ART. 68 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 68¹ și 69.

(...)

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

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

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

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

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

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

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin normele metodologice date în aplicarea art. 68;"

coroborat cu pct .7 alin.(7) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care precizează:

"(7) În sensul prevederilor art. 68 alin. (7) lit. k) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 68 alin. (6) din normele metodologice date în aplicarea art. 298 din Codul fiscal*) din titlul VII "Taxa pe valoarea adăugată".

Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform art. 68 alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule, cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute la art. 28 titlul II din Codul fiscal, după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă etc.

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

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului necesar funcționării și alte cheltuieli legate de vehiculele, a fost limitat dreptul de deducere, respectiv a fost **limitat la 50%** pentru vehiculele rutiere motorizate care **nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității** și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință **sau nelimitat, în cazul în care autoturismul este utilizat exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege sau în cazul în care este utilizat exclusiv în scopul activității economice, caz în care este obligația persoanei**

impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deduceri și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În speță, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală au fost considerate nedeductibile fiscal 50% din cheltuielile cu achiziția de combustibil, efectuate în perioada 2014 – 2017, în sumă totală de **S lei** (**S lei** pentru anul 2014 + **S lei** pentru anul 2015+ **S lei** aferente anului 2016+ **S lei** aferente anului 2017), întrucât acestea nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 48 alin.(7) lit. l¹) din vechiul Cod fiscal, respectiv at. 68 alin.(5) lit .k) din noul Cod fiscal.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contestatoarei cu privire la cheltuielile cu achiziția combustibilului în perioada 2014-2017, motivat de faptul că, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, în cazul vehiculelor care sunt utilizate **exclusiv în scopul activității economice**, cheltuielile legate de aceste vehicule sunt deductibile integral, inclusiv cu achiziția combustibilului, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii cheltuielilor dacă **"vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

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

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

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

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

5.vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial",

sau în cazul în care este utilizat exclusiv în scopul activității economice, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deduceri și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, iar contestatoarea nu a prezentat documente din care să reiasă ca autoturismul a fost utilizat exclusiv pentru deplasări în interesul activității de medic de familie începând cu data de 01.01.2014, astfel încât nu poate beneficia de deducerea integrală a cheltuielilor cu combustibilul.

La dosarul contestației se regăesc, în copie, ordine de deplasare (delegație), fără număr și dată, în alb, necompletate și pe care sunt imprimare ștampila la rubrica sosit/plecat "Dr. X" și un ordin de deplasare (delegație), fără număr și dată, necompletat și pe care este imprimat la rubrica sosit/plecat, ștampila "Asociației Medicilor de Familie X.

Cum excepțiile sunt de strictă interpretare și, încadrarea în excepție este condiționată de caracterul "exclusiv" al utilizării autoturismelor pentru destinațiile anume precizate rezultă că contestatoarea nu a făcut dovada încadrării în excepțiile prevăzute de lege, iar faptul că a întocmit foi de parcurs, nu este dovedit de contestatoarea.

În conformitate cu prevederile art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare".

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

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

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

De asemenea, se reține că potrivit doctrinei, 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.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, **acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a cheltuielilor înregistrate.**

Mai mult, potrivit art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activităţii de asistenţă şi îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum şi soluţia adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanţa judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situaţii de fapt similare la acelaşi contribuabil/plătitor. În situaţia în care organul fiscal constată că există diferenţe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/ plătitorului şi informaţiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la acelaşi contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situaţia fiscală reală şi cu legislaţia fiscală şi are obligaţia să menţioneze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă”

iar în conformitate cu prevederile art.73 din acelaşi act normativ:

"ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Având în vedere cele expuse mai sus, rezultă că măsura organelor de inspecţie fiscală privind neadmiterea la deducere, la calculul venitului impozabil, a cheltuielilor cu combustibilul în suma de S lei, aferente perioadei 2014-2017, este legală, urmând a se respinge contestaţia ca neîntemeiată pentru impozitul pe venit în sumă de S lei (S lei *16%), în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit căroră:

“(1) Prin decizie contestaţia poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucţiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestaţia poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situaţia în care argumentele de fapt şi de drept prezentate în susţinerea contestaţiei nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]”.

3.3 Cu privire la cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **S lei** (**S lei** anul 2014 + **S lei** anul 2015 + **S lei** anul 2016 + **S lei** anul 2017) reprezentând c/v medicamentelor pentru care nu au fost prezentate documente justificative și pentru care a fost calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei**

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit cheltuieli cu medicamentele în sumă de S lei ca și cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care a fost calculat un impozit pe venit în sumă de S lei, în condițiile în care prin contestația formulată nu aduce argumente și dovezi de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.X, organele fiscale nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor cu medicamentele în sumă totală de **S lei** (**S lei** anul 2014 + **S lei** anul 2015 + **S lei** anul 2016 + **S lei** anul 2017), întrucât dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, în timpul inspecției fiscale nu a prezentat documente justificative, registre consultații, registru tratamente/administrații medicamente cu semnătura pacienților, stabilind astfel în sarcina dnei **X**, CNP X, un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

Prin contestația înregistrată sub nr. VSG_REG X, dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** arată că a dedus cheltuielile cu medicamentele motivat de faptul că "*în calitate de medic de familie a desfășurat activități de medicină generală ambulatorie în baza unui contract cu CJAS Vaslui ce includea în serviciile medicale de baza și minimal, administrarea gratuită către pacienți a medicamentelor din trusa de urgență, cu decontarea serviciilor medicale prin sistemul public de asigurări de sănătate, fără plata suplimentară (coplată) din partea pacienților.*"

În ceea ce privește neprezentarea fișelor medicale cu administrarea acestor medicamente organelor de inspecție fiscală, contestatoarea precizează că, "*la discuția preliminară s-a precizat faptul că în conformitate cu prevederile Legii nr.190/2018 privind măsuri de punere în aplicare a Reg.(UE)2016/679, privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal, și codul de etică profesională este interzis accesul altor persoane la registrul de consultații, fișe pacienți care dețin date cu caracter personal și date medicale fără a avea acordul pacienților.*"

In drept, incidente sunt prevederile Titlului III- Impozitul pe venit, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la data de 31.12.2015) conform cărora:

"Art. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit
Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;

Art. 43 Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;

Art. 44 Perioada impozabilă

(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.

Art. 46 Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

[...]

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.

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.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

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

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

[...] "

Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, date în aplicarea art. 48 citat mai sus prevăd de asemenea:

"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.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

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

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 67 și art.68 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 67 - Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii și veniturile din profesii liberale, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Constituie venituri din profesii liberale veniturile obținute din prestarea de servicii cu caracter profesional, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective.

ART. 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 68¹ și art. 69.

(...)

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente; (...)"

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu precizarea că pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității impozabile, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

Sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile,

sunt evidențiate corect în evidența contabilă și sunt justificate cu documente corect întocmite.

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

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 5, art. 6, art. 7, art. 12, art. 14, art.46, art. 64, art.113 și art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01 ianuarie 2016:

"Art. 5.

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale. "

"Art. 6.

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia. "

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

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

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege."

"Art. 12. - Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință. "

"Art. 14. - Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora "

"ART. 46 Coținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;**
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;**
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;**
- d) obiectul actului administrativ fiscal;**
- e) motivele de fapt;**
- f) temeiul de drept;**

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului."

"Art. 64. Prezentarea de înscrisuri

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

"Art. 113. - (1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea

sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.

Art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.”

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscal.

În conformitate cu prevederile mai sus citate, se reține că în perioada analizată **C.M.I X, jud. Vaslui** a desfășurat activitatea de medic specialist-medicină de familie, iar în conformitate cu prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal valabil până la 31.12.2015 și art.68 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare valabil începând cu data de 01.01.2016, venitul net se obține ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri și este supus impozitării prin aplicarea unei cote de impozitare de 16% , perioada impozabilă este anul fiscal, iar cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității impozabile, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

În speță sunt incidente și prevederile art.73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Astfel, justificarea achizițiilor de medicamente ca fiind destinate activității impozabile revine persoanei impozabil care a achiziționat bunurile (medicamentele) respective, din punct de vedere a deductibilității cheltuielilor în ceea ce privește derterminarea bazei impozabile aferentă impozitului pe venit datorat.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că:

-În Raportul de inspecție fiscală nr.VSG_AIF X, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.VSG_AIF X privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale persoane fizice, contestate parțial, organele de inspecție fiscală precizează că în evidențele contabile sunt înregistrate cheltuieli cu medicamentele în sumă totală de S lei astfel: în anul 2014 în sumă de S lei, în anul 2015 în sumă de S lei, în anul 2016 în sumă de S lei, iar în anul 2017 în sumă de S lei, fără a prezenta *"documente justificative privind modul de utilizare al acestora, neînregistrând venituri suplimentare de prestări de servicii medicale către pacienți și neavând justificări rezonabile de utilizare a acestor medicamente."* Organele de inspecție fiscală au considerat ca și cheltuieli deductibile fiscal, cheltuielile în sumă de S lei/an, *"cheltuieli deductibile cu medicamentele stabilite în Raportul de inspecție fiscală precedent, cu nr. X/08.09.2014, sumă care a fost acceptată de contribuabil și nu a fost contestată"*, stabilind astfel, dinsuma totală de S lei reprezentând cheltuielilor cu medicamentele înregistrate ca și cheltuieli deductibile, suma de S lei (Slei x 4 ani) ca și cheltuieli deductibile, iar diferența de **S lei** ca și cheltuieli cu medicamentele nedeductibilă fiscal.

-La dosarul cauzei există copii după facturile și bonurilor fiscale de achiziție a medicamentelor din care rezultă că au fost achiziționate medicamente ca: tentensiv, atacant, sortis, detralex, augmentin, amoxicilină, lagosa, xanax, colibil, prostamol, vitamina C, gluconat de calciu, vitamax, ciocolax, urinal akut, bien-dormir, triferment , tador, diclofenac duo, etc.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că aceste cheltuieli cu medicamentele au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative din care să rezulte că au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține că în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat documente pentru justificarea achiziționării de medicamente, respectiv *"documente acreditate de instituțiile sanitare abilitate și/sau Colegiul medicilor/ contract încheiat cu CJASS din care să rezulte că aceste medicamente fac parte din categoria medicamentelor de urgență"*, iar pentru a identifica cazurile de urgență la care au fost folosite acestea, au fost solicitate documente

justificative, registre consultații, registru tratamente/ administrări medicamente cu semnătura pacienților, documente ce nu au fost prezentate de dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**.

În speță sunt incidente și prevederile art.10 și art 124 alin.(2) din Legea nr 207/2015 privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție."

"ART. 124 Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

(...)

(2) Contribuabilul/Plătitorul 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.

(...)."

În conformitate cu prevederile mai sus citate, se reține că, contribuabilul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute și 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 dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** deși susține că "*Organizarea de la nivelul cabinetului medical, a fost constituită cu evidența activității medicale în următoarele registre:*

-registrele de consultații, registre de consultații la domiciliu și registre electronice, registre în care apare evidențiat consumul de medicamente, cu mențiunea că în aceste registre se regăsesc și date personale ale pacienților, nume, prenume, CNP, domiciliu, date despre starea de sănătate, formulare cu regim special eleberate (serie, număr) semnătura fizică sau electronică" nu a prezentat în timpul inpecției fiscale aceste documente, sau alte documente justificative necesare justificării achiziționării de medicamente și consumul acestora, dar nici la dosarul cauzei, invocând în acest sens prevederile art.67 alin.(1) din Codul de procedură fiscală .

Se reține că art.67 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală precizează:"(1) *Pot refuza să furnizeze informații cu privire la datele de care au luat cunoștință în exercitarea activității lor preoții, avocații, consultanții fiscali, auditorii, experții contabili, medicii și psihoterapeuții. **Aceste persoane nu pot refuza furnizarea informațiilor cu privire la îndeplinirea obligațiilor prevăzute de legislația fiscală în sarcina lor, atât în calitate de contribuabili/plătitori, cât și în calitate de persoane care exercită profesia respectivă.***"

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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 că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează : „*Potrivit art.207(1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole, rezultă că motivarea contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația fiscală, iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.*”

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia mai sus precizată, se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 45 de zile după noul cod de procedură fiscală valabil începând cu data de 01.01.2016, respectiv Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în care se putea formula și contestația, iar, în speță, până la data emiterii prezentei decizii, contestatoarea nu a depus niciun document justificativ prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și

din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, dna **X**, CNP **X**, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** nu justifică cu documente necesitatea achiziționării medicamentelor în scopul realizării de venituri impozabile, condiție prevăzută de legiuitor în scopul acordării deductibilității.

Având în vedere dispozițiile art.48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.68 alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd reguli precise pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, respectiv aceea de **a fi efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului**, rezultă că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deducerile respective.

Trebuie reținut faptul că la dosarul contestației dna **X**, CNP **X**, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au considerat cheltuielile cu medicamentele în sumă totală de **S lei**, cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$), urmând a *se respinge ca neîntemeiată* contestația pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a)neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”

3.4 Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de **S lei (S lei + S anul 2017)** reprezentând c/v lemn de foc, pentru care s-a calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei (S lei +Slei)**

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit cheltuielile cu lemnele de foc în sumă de S lei ca și cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care a fost calculat un impozit pe venit în sumă de S lei, în condițiile în care prin contestația formulată nu aduce argumente și dovezi de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2017, **dna X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** a dedus la calculul impozitului pe venit următoarele sume:

-S lei declarată eronat la materiale auxiliare, reprezentând lemne de foc achiziționate de contribuabil și dublate în evidența contabilă;

-S lei reprezentând c/v lemne de foc, sumă stabilită de organele de inspecție fiscală ca nedeductibilă fiscal având în vedere consumul mediu de lemne de foc în perioadele precedente (S lei în anul 2014, S lei în anul 2015, S lei în anul 2016) și de faptul că "*achiziția unei cantități de lemne de 28,65 metri cubi în valoare totală de S lei este prea mare pentru a fi consumată în iarna următoare, nefiind justificată această cantitate doar pentru a fi depozitată pentru anii următori*".

Dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, referitor la suma de **S lei**, aferentă anului 2017, pe care organele de inspecție fiscală a considerat -o "*declarată eronat de contribuabil la materiale auxiliare reprezentând lemne de foc achiziționate de contribuabil și dublate în evidența contabilă*", menționează că "*din verificarea Registrului jurnal de încasări-plăți (unicul document utilizat de contribuabil la stabilirea impozitului pe venit conform legii-activitatea cabinetului medical permițând controlul cheltuielilor financiar contabil, în partidă simplă) lemnele de foc sunt achiziționate doar în cursul lunii octombrie 2017 cu bonurile fiscale nr.4011, 4012 și respectiv 4013 în sumă totală de S lei, identificate la pozițiile 229, 230 și respectiv 231.*"

Referitor la suma de **S lei**, aferentă anului 2017, reprezentând lemne de foc pe care organele de inspecție fiscală a considerat -o nedeductibilă fiscal, se menționează că "*materialul lemnos era unica sursă de încălzire a cabinetului medical, consumul acestuia variază în funcție de condițiile atmosferice, cantitatea achiziționată în anul 2017 și rămasă nefolosită fiind utilizată în anii următori de activitate (2018, 2019).*"

În drept, sunt incidente prevederile Titlului III- Impozitul pe venit, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la data de 31.12.2015) conform cărora:

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.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

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

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

[...] "

Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, date în aplicarea art. 48 citat mai sus prevăd de asemenea:

"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.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

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

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.68 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 68¹ și art. 69.

(...)

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;

(...)"

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu precizarea că pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității impozabile, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

Sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile, sunt evidențiate corect în evidența contabilă și sunt justificate cu documente corect întocmite.

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

A) În ceea ce privește suma de **S lei** considerată de organele de inspecție fiscală ca și cheltuială nedeductibilă fiscal și pentru care au calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei**

În Raportul de inspecție fiscală nr. VSG_AIF /X, organele de inspecție fiscală, la Capitolul IV "*Constatări privind impozitul pe venit*", pag.21, precizează că suma de S lei a fost "*declarată eronat de contribuabil la materiale auxiliare, reprezentând lemne de foc achiziționate de contribuabil și dublate în evidența contabilă*" iar la Capitolul VI "*Discuția finală cu contribuabilul, Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului*" precizează "*conform structurii cheltuielilor pentru anul 2017, care a stat la baza depunerii declarației 200 privind veniturile obținute în România, are o rubrica separată privind lemnele de foc în sumă de S lei. Totodată, în structura materialelor auxiliare, în sumă de S lei se află încă odată aceste cheltuieli cu lemnele de foc. Rezultă o dublare a acestora, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit ca nedeductibilă suma de S lei.*"

Conform "*Registru jurnal de încasări și plăți anul 2017*", anexat în copie la dosarul cauzei, **C.M.I X, jud. Vaslui**, a realizat în anul 2017 venituri totale în sumă de S lei, cheltuieli deductibile în sumă de S lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, venit net în sumă de S lei și impozit de 16% în sumă de S lei.

Conform "*Registru jurnal de încasări și plăți perioada 01.11.2017-30.11.2017*", anexat în copie la dosarul cauzei, fila 26, **C.M.I X, jud. Vaslui**, a înregistrat la plăți în numerar, poziția 11 bonul fiscal nr.X/26.11.2017 în sumă

deSlei, poziția 12 bonul fiscal nr.X/ 26.11.2017 în sumă de S lei și la poziția 13 bonul fiscal nr.X/26.11.2017 în sumă de S lei reprezentând c/v lemne foc.

Din "*Registru jurnal de încasări și plăți anul 2017*" rezultă că suma de **S lei** aferentă bonurilor fiscale nr. X, nr.X și nr.X/26.11.2017 se regăsește inclusă în cheltuielile deductibile aferente anului 2017 în sumă totală de S lei.

Din "*Situația aprovizionărilor, perioada 01.01.2017-31.12.2017, Materiale auxiliare*", anexată în copie la dosarul cauzei, fila 67, rezultă că valoarea materialelor auxiliare este de S lei din care suma de **S lei (S lei + S lei +Slei)** reprezintă "*MAT LEMNOS FOC*".

Din "*Situația cheltuielilor (pe categorii de cheltuieli) și veniturilor înregistrate pe anii 2014, 2015, 2016, și 2017*", anexată în copie la dosarul cauzei, fila 66, rezultă că totalul cheltuielilor înregistrate în anul 2017, în sumă de Slei, cuprinde și materiale auxiliare în sumă de S lei (poziția 9), precum și lemne foc în sumă de S lei, poziția14.

Astfel se reține că suma totală de S lei, înregistrată și declarată de dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, ca și cheltuieli deductibile, cuprinde atât suma de **S lei** reprezentând c/v bonurilor fiscale nr. X, nr.X și nr.X/26.11.2017 - lemne foc cât și suma de S lei reprezentând materiale auxiliare, materiale auxiliare ce cuprind la rândul lor suma de **S lei** reprezentând c/v bonurilor fiscale nr. X, nr.X și nr.X/26.11.2017 - lemne foc.

Astfel se reține că suma de **S lei** reprezentând c/v bonurilor fiscale nr. X, nr.X și nr.X/26.11.2017 - lemne foc a fost cuprinsă de două ori în totalul cheltuielilor deductibile în suma de S lei declarate prin declarația D.200-Declarație privind veniturile realizate în România, anul 2017, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. X din 01.06.2018.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au considerat cheltuielile în sumă totală de **S lei** deduse de două ori din venitul impozabil, ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, pentru care au calculat un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

B) În ceea ce privește suma de **S lei** considerată de organele de inspecție fiscală ca și cheltuială nedeductibilă fiscal și pentru care au calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei**

În Raportul de inspecție fiscală nr. VSG_AIF X, organele de inspecție fiscală precizează că, au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile fiscal suma de S lei "*având în vedere consumul mediu de lemne de foc în perioadele precedente și de faptul că achiziția unei cantități de lemne de 28,65 metri cubi în valoare totală de S lei este prea mare pentru a fi consumată în iarna următoare, nefiind justificată această cantitate doar pentru a fi depozitată pentru anii următori.*

Consumul în anii precedenți de lemne a fost:

-în anul 2014 - în sumă de S lei

-în anul 2015 - în sumă de S lei
-în anul 2016 - în sumă de S lei.
Rezultă o medie anuală în sumă de S lei.

Echipa de inspecție fiscală a recalculat suma deductibilă cu lemnele de foc pentru anul 2017 la nivelul mediei anuale calculate pentru anii 2014, 2015 și 2016.

Rezultă o cheltuială deductibilă de S lei în anul 2017 cu lemnele de foc, urmând ca diferență de S lei reprezentând lemne de foc achiziționate suplimentar să fie nejustificate, pentru consumul personal, și, nedeductibile din punct de vedere fiscal."

Conform "Registru jurnal de încasări și plăți perioada 01.11.2017-30.11.2017", anexat în copie la dosarul cauzei, fila 26, dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al C.M.I X, jud. Vaslui, a înregistrat la plăți în numerar, poziția 11 bonul fiscal nr.X26.11.2017 în sumă de S lei, poziția 12 bonul fiscal nr.X/ 26.11.2017 în sumă de S lei și la poziția 13 bonul fiscal nr.X1/26.11.2017 în sumă de S lei reprezentând c/v lemne foc.

Din "Registru jurnal de încasări și plăți anul 2017" rezultă că suma de S lei aferentă bonurilor fiscale nr. X, nr.X și nr.X/ 26.11.2017, reprezentând c/v a 28,65 mc de lemn de foc se regăsește inclusă în cheltuielile deductibile aferente anului 2017.

Se reține că însăși contestatoarea precizează, în motivarea deductibilității sumei totale a cheltuielilor în sumă de S lei reprezentând cantitatea de 28,65 mc de lemn de foc, că "materialul lemnos era unica sursă de încălzire a cabinetului medical, consumul acestuia variază în funcție de condițiile atmosferice, cantitatea achiziționată în anul 2017 și rămasă nefolosită fiind utilizată în anii următori de activitate (2018, 2019)."

Se reține că, în conformitate cu adeverința nr.X/29.07.2019 emisă de Direcția de Sănătate Publică Vaslui, anexată în copie la dosarul cauzei, C.M.I X, jud. Vaslui, din comuna X, jud. Vaslui și-a încheiat activitatea la data de 08.03.2019.

Se constată astfel că pentru iarna 2017-2018 și 2018-martie 2019, C.M.I X, jud. Vaslui ar fi consumat cantitatea de 28,65 mc lemn foc, respectiv 14 mc/iarnă, în condițiile în care activitatea este desfășurată în intervalul de 8 ore/zi, 5 zile /săptămână.

Având în vedere dispozițiile art.48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.68 alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd reguli precise pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, respectiv aceea de **a fi efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.**

În conformitate cu prevederile **art. 6, art. 7, art. 113** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Totodată, sunt incidente și prevederile art.14 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care precizează: "***(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.***

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale."

Conform acestor prevederi legale, organul fiscal apreciază veniturile și cheltuielile **după conținutul lor economic determinată în baza probelor administrate.**

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală, motivat de faptul că în luna noiembrie 2017, **C.M.I X, jud. Vaslui** a înregistrat și declarat ca și cheltuieli deductibile suma de **S lei** aferentă bonurilor fiscale nr. X1, nr.X și nr.X/ 26.11.2017, reprezentând c/v a 28,65 mc de lemn de foc, au recalculat suma deductibilă cu lemnele de foc pentru anul 2017 la nivelul mediei anuale calculate pentru anii 2014, 2015 și 2016, stabilind astfel un consum mediu de S lei iar diferența de **S lei** reprezentând lemne de foc achiziționate suplimentar fiind nejustificată .

Potrivit prevederilor art. 276 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

“Art. 276

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

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

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

Astfel trebuie reținut faptul că la dosarul contestației petenta nu a prezentat alte documente (decât cele prezentate și în timpul inspecției fiscale), care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat au fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de contribuabil în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile fiscal suma de **S lei** reprezentând lemne de foc achiziționate nejustificat, pentru care au calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei** (S lei x 16%) potrivit actelor normative precizate.

Având în vedere cele precizate la pct 3.4 lit. A) și B) documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile fiscal suma de **S lei (S lei + S anul 2017)** reprezentând c/v lemn de foc, pentru care s-a calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei (S lei +S lei)** urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată, pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei** stabilit prin Decizia de impunere VSG_AIF/X, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”

3.5 Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de **S lei (S lei c/v obiecte de inventar + S lei c/v materiale de curățenie + S lei cv materiale auxiliare)**, pentru care s-a calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei (580 lei + S lei + S lei)**

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit cheltuielile în sumă de S lei (S lei c/v obiecte de inventar + S lei c/v materiale de curățenie + S lei cv materiale auxiliare) ca și cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care a fost calculat un impozit pe venit în sumă de S lei, în condițiile în care prin contestația formulată nu aduce argumente și dovezi de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. VSG_AIF 214/Xce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.VSG_AIF Xdin 22.08.2019 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, contestate parțial, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în perioada 2014-2017, următoarelor sume:

-S lei (S lei anul 2014 +Slei anul 2015 + S lei anul 2016) reprezentând c/v obiectelor de inventar pe care organele de inspecție fiscală nu le-a putut identifica la fostul punct de lucru al contribuabilului, iar dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri.

-S lei (S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2017) reprezentând c/v materialelor de curățenie pentru care nu s-a făcut dovada utilizării acestora.

-S lei reprezentând c/v materialelor auxiliare achiziționate de **C.M.I X, jud. Vaslui**, din valoarea totală de S lei, pentru care nu s-a făcut dovada utilizării acestora. Se menționează că în anul 2015, au fost achiziționate 4200 buc seringi de unică folosință pe care dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** a declarat că le-a folosit pentru activitatea medicală curentă, pentru activitatea de triaj în școli, campanii de vaccinare, fără a prezenta documente justificative sau fără a obține venituri de la instituțiile care reglementează campaniile de vaccinare.

Asfel pentru cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de **S lei (S lei reprezentând c/v obiecte de inventar + S lei -c/v materiale de curățenie + S**

lei- cv materiale auxiliare), au calculat un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei** .

Dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, referitor la suma de **S lei (S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2016)** reprezentând c/v obiecte de inventar pe care organele de inspecție fiscală nu le-a putut identifica la fostul punct de lucru și că nu s-a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri, menționează că *"la data de 08.03.2019 cabinetul medical si-a încetat activitatea, spațiul închiriat fiind restituit proprietarului de drept, contribuabilul neavând de la data mai sus menționată nici o autoritate privind accesul în spațiul unde și-a desfășurat activitatea."* Se precizează că, cheltuielile *"privind amenajarea cabinetului medical au fost absolut necesare pentru desfășurarea în condiții normale a activității specifice, cu mențiunea că aceste lucrări de curățenie evidențiate în documentele contabile au fost efectuate doar în cursul anului 2014."*

Referitor la suma de **S lei (S lei anul 2014 + S lei anul 2015 + S lei anul 2017)** reprezentând c/v materialelor de curățenie considerate nedeductibile fiscal pe motivul că nu s-a făcut dovada utilizării acestora, contestatoarea menționează că *"la nivelul cabinetului medical există o Procedură pentru curățenie și dezinsecție, un program orar zilnic de curățenie cu respectarea normelor legale în vigoare."* Cu privire la susținerea organelor de inspecție fiscală precum că nu a fost prezentată procedura pentru curățenie și dezinsecție, programul orar zilnic de curățenie în baza corora au fost folosite aceste materiale, cantitatea, concentrația, frecvența acestor dezinsecții, contestatoarea precizează că *"aceste informații nu au fost solicitate până în acest moment și că singura instituție abilitată să controleze aceste proceduri și programe este Direcția de Sănătate Publică, departamentul de Inspecție sanitară."*

Referitor la suma de **S lei**, aferentă anului 2015, reprezentând c/v materiale auxiliare considerate nedeductibile fiscal pe motivul că nu s-a făcut dovada utilizării acestora, din valoarea totală de S lei, contestatoarea menționează că *"materialele auxiliare achiziționate au fost utilizate pentru respectarea normelor de protecție a personalului medical și de prevenție a transmiterii infecțiilor asociate actului medical - de exemplu mănuși examinare, (...)"*.

În drept, sunt incidente prevederile Titlului III- Impozitul pe venit, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la data de 31.12.2015) conform cărora:

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.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

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

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

[...] "

Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, date în aplicarea art. 48 citat mai sus prevăd de asemenea:

"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.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

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

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.68 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 68¹ și art. 69.

(...)

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;

(...)"

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu precizarea că pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității impozabile, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

Sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile, sunt evidențiate corect în evidența contabilă și sunt justificate cu documente corect întocmite.

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

A. În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de **S lei (S lei aferente anului 2014 + S lei aferente anului 2015 + S lei aferente anului 2016)**, reprezentând cheltuieli privind obiectele de inventar, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei**

În Raportul de inspecție fiscală nr. VSG_AIF /X, organele de inspecție fiscală precizează :

-la pag. 8/34 alin.(10) "*suma de S lei reprezintă c/v obiectelor de inventar pe care echipa de inspecție fiscală nu le-a putut identifica la fostul punct de lucru al contribuabilului și acesta nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri. (...)*

f	X	23.02.2014	Dedeman	S	ob.inv.	Bucătărie vanessa, faianță 2 mp, gresie 7 mp, chit
f	X	16.07.2014	Flanco	S	ob.inv.	hotă heiner
f	X	08.07.2014	Stanciu Traian II	S	ob.inv.	ușă metalică
				S		

Totodată contribuabilul nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri"

-la pag.12/34 alin.(14) "*suma de S lei reprezintă c/v obiectelor de inventar pe care echipa de inspecție fiscală nu le-a putut identifica la fostul punct de*

lucru al contribuabilului și acesta nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri. (...)

ff	X	31.03.2015	Rek Evolution	S	ob.inv.	mobilier lipsă identificare
ff	X	18.08.2015	Marcomovas	S	ob.inv.	mobilier lipsă identificare
				S		

Totodată contribuabilul nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri."

-la pag. 17/34 alin.(3) "suma de S lei reprezintă c/v obiectelor de inventar pe care echipa de inspecție fiscală nu le-a putut identifica la fostul punct de lucru al contribuabilului și acesta nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri. Menționăm, ca la insistențele echipei de inspecție fiscală de a ne deplasa împreună cu contribuabilul la Xi, unde a avut cabinetul medical, acesta nu a dorit deplasarea invocând faptul că nu este relevantă identificarea stării de fapt fiscale reale și proprietarul spațiului (Primăria Xi) a putut modifica și reconstitui acest spațiu până la data controlului.

f	X	22.09.2016	Dante International	S	ob.inv.	convector electric Tesy, baterie bucătărie
---	---	------------	------------------------	---	---------	---

Totodată contribuabilul nu a făcut dovada utilizării acestora în scopul obținerii de venituri."

Se reține că, în perioada 2014-2016, **C.M.I X, jud. Vaslui** a dedus cheltuielile privind obiectele de inventar achiziționate în sumă totală de S lei, (bucătărie vanessa, faianță 2 mp, gresie 7 mp, chit, hotă heiner, ușă metalică, mobilier, convector electric Tesy, baterie bucătărie), obiecte de inventar pe care organele de inspecție fiscală nu le-a putut identifica la fostul punct de lucru al contribuabilului.

Se reține că în ceea ce privește ușa metalică în sumă de S lei achiziționată de la II. X, CUI X, achiziția s-a făcut în baza bonului de comandă Seria CMMX fără număr din data de 08.07.2014, anexat în copie la dosarul cauzei, bon de comandă emis pe numele "XX", "adresa str. Xbl.X, sc. X, ap.X" și pe care este inscripționat "TRANSPORT GRATUIT numai în localitate și până la scară", iar factura nr. X/08.07.2014 a fost emisă pe **C.M.I X, CUI X**, "sediul XI, Județul VASLUI", delegat X, mijloc de transport "DUBIȚĂ" nr. VS X

Dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, în contestația formulată menționează la pag. 7 că "cabinetul medical a achiziționat o ușă metalică în data de 08.07.2014, produs ce a fost transportat la adresa menționată, adresă identificată greșit de către organul fiscal ca adresă personală a contribuabilului, nu este relevantă întrucât furnizorul nu a efectuat și transport la adresa cabinetului la un preț convenabil de transport și montare."

Din "*DECLARAȚIA* " din data de 19.08.2019, dată de X, în calitate de administrator al II X, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că "*transportul se face numai în municipiul Vaslui, conform bonului de comandă*", și că "*nu cunosc unde este localitatea Xi și n-am făcut transport niciodată acolo.*"

În speță sunt incidente și prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la 31.12.2015 și prevederile art.68 alin.(7) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicabil de la data de 01.01.2016, care precizează:

"Art.48 (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

"Art.68

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

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

A considera că orice cheltuieli personale ale contribuabilului sunt în interesul direct al activității și sunt deductibile ar însemna ca 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.

În conformitate cu prevederile **art. 6, art. 7, art. 113** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere

al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Totodată, sunt incidente și prevederile art.14 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care precizează: "**(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.**"

Conform acestor prevederi legale, organul fiscal apreciază veniturile și cheltuielile **după conținutul lor economic determinată în baza probelor administrate.**

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală, au solicitat contribuabilului de a se deplasa împreună la Xi, unde a fost cabinetul medical, dar "*acesta nu a dorit deplasarea invocând faptul că nu este relevantă identificarea stării de fapt fiscale reale și proprietarul spațiului (Primăria Xi) a putut modifica și reconstitui acest spațiu până la data controlului.*"

Potrivit prevederilor art. 276 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

"Art. 276

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

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

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

Astfel trebuie reținut faptul că la dosarul contestației petenta nu a prezentat alte documente (decât cele prezentate și în timpul inspecției fiscale),

care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat au fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de contribuabil în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile fiscal suma de **S lei** reprezentând cheltuieli aferente obiectelor de inventar, pentru care au calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei** (S lei x 16%) potrivit actelor normative precizate.

B. În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de **S lei** (S lei aferente anului 2014 + S lei aferente anului 2015 + S lei aferente anului 2017) reprezentând c/v materialelor de curățenie, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei**

În Raportul de inspecție fiscală nr. VSG_AIF /X, organele de inspecție fiscală precizează că suma de **S lei** (S lei aferente anului 2014 + S lei aferente anului 2015 + S lei aferente anului 2017), *"reprezintă c/v materialelor de curățenie achiziționate de contribuabil și considerate de echipa de inspecție fiscală nedeductibile pentru care nu a făcut dovada utilizării acestora"*, nu au fost prezentate *"Procedura pentru curățenie și dezinsecție, (...) programul orar zilnic de curățenie în baza cărora au folosit aceste materiale, cantitățile folosite pentru fiecare material de curățenie, frecvența acestor dezinsecții, concentrația folosită"*.

Tototodă, organele de inspecție fiscală precizează că **C.M.I X, jud. Vaslui** *"a beneficiat periodic de servicii de deratizare, dezinsecție și dezinfecție de la firme specializate (de ex: SC XSRL)."*

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv facturile nr.X/22.02.2017, nr.X/25.05.2017, nr. X/25.05.17, nr.X/28.11.2017, nr. X/23.02.2016, nr. X/20.5.2016, nr. X/12.08.2016, nr. X/ 11.11.2016, nr. X/11.02.2015, nr. X/28.05.2015, nr. X/28.08.2015, nr. X/19.11.2015, nr.X/11.11.2014, nr.X/01.08.2014, nr. X/ 22.05.2014, nr.X/19.02.2014, rezultă că S.C XS.R.L, CUI RO X, a efectuat în perioada 2014-2017 prestări servicii către **C.M.I X, jud. Vaslui**, prestări servicii ce constau din *"1. Deratizare; 2. Dezinsecție; 3. Dezinfecție"*

Se reține că dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** a înregistrat pe cheltuieli deductibile, în perioada 2014-2017, achiziții de *"produse pentru curățenie"* în sumă totală de S lei (S lei în anul 2014+ S lei în anul 2015 + S lei anul 2016 + S lei în anul 2017) din care organele de

inspecție fiscală nu au dat drept de deducere sumei de **S lei (S lei aferente anului 2014 + S lei aferente anului 2015 + S lei aferente anului 2017)**.

Se reține că dna **X**, CNP **X**, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** în punctul de vedere formulat la raportul de inspecție fiscală precizează că *"la nivelul cabinetului medical există o Procedură pentru curățenie și dezinsecție, un program orar zilnic de curățenie cu respectarea normelor în vigoare (...)."*

Se reține că organele de inspecție fiscală precizează că, în timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate *"Procedura pentru curățenie și dezinsecție, (...) programul orar zilnic de curățenie în baza cărora au folosit aceste materiale, cantitățile folosite pentru fiecare material de curățenie, frecvența acestor dezinsecții, concentrația folosită."*

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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 că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează : *„Potrivit art.207(1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole, rezultă că motivarea contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația fiscală, iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.”*

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia mai sus precizată, se reține că societatea contestatoare ar fi putut depune documentele justificative în termenul de 45 de zile după noul cod de procedură fiscală valabil începând cu data de 01.01.2016, respectiv Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în care se putea formula și contestația, iar, în speță, până la data emiterii prezentei decizii, contestatoarea nu a depus niciun document justificativ prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, nu justifică cu documente necesitatea achiziționării materialelor de curățenie, în condițiile în care S.C X S.R.L, CUI RO X, a efectuat în perioada 2014-2017, prestări servicii ce constau în *deratizare, dezinfecție, dezinsecție*, și nu a justificat că aceste cheltuielile înregistrate reprezentând produse de curățenie au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, condiție prevăzută de legiuitor în scopul acordării deductibilității.

Având în vedere dispozițiile art.48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.68 alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd reguli precise pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, respectiv aceea de **a fi efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului**, rezultă că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deducerile respective.

Trebuie reținut faptul că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au considerat cheltuielile cu produsele de curățenie în sumă totală de **S lei**, cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} * 16\%$).

C. În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de **S lei** reprezentând c/v materialelor auxiliare achiziționate în anul 2015, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **S lei**

În Raportul de inspecție fiscală nr. VSG_AIF /X, ce a stat la baza emiterii deciziei contestate, organele de inspecție fiscală precizează la pag. 13/34 alin.(5) că *"suma de S lei reprezintă c/v materialelor auxiliare achiziționate de*

contribuabil și considerate de echipa de inspecție fiscală nedeductibile pentru care nu a făcut dovada utilizării acestora, din valoarea totală de S lei. De menționat că în anul 2015, contribuabilul s-a aprovizionat cu 4200 seringi de unică folosință pe care contribuabilul a declarat că le-a folosit pentru activitatea medicală curentă, pentru activitatea de triaj în școli, campanii de vaccinare, fără a prezenta documente justificative sau fără a obține venituri de la instituțiile care reglementează campaniile de vaccinare."

Se reține că în anul 2015, contribuabilul s-a aprovizionat cu 4200 seringi de unică folosință pe care contribuabilul a declarat ca le-a folosit pentru activitatea medicală curentă, pentru activitatea de triaj în școli, campanii de vaccinare, fără a prezenta documente justificative sau fără a obține venituri de la instituțiile care reglementează campaniile de vaccinare.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere materialelor auxiliare în sumă de S lei din valoarea totală de S lei aferente facturii nr.X/31.05.2015 (seringi 1.000 buc, apăsătoare sterile 400 buc, mănuși 400 buc) în sumă de S lei și facturii nr X/30.07.2015 (seringi 1.000 buc, apăsătoare sterile 400 buc mănuși 400 buc) în sumă de S lei facturi emise de Farmacia X.

Se reține că dna **X**, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, precizează la pag. 12 că "*menționez că materialele auxiliare achiziționate au fost utilizate pentru respectarea normelor de protecție a personalului medical și de prevenție a transmiterii infecțiilor asociate actului medical*", fără a prezenta la dosarul cauzei, documente justificative în ceea ce privește consumul de materiale auxiliare (seringi, apăsătoare sterile și mănuși).

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscal.

În conformitate cu prevederile mai sus citate, se reține că în perioada analizată **C.M.I X, jud. Vaslui** a desfășurat activitatea de medic specialist-medicină de familie iar în conformitate cu prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal valabil până la 31.12.2015 și art.68 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

valabil începând cu data de 01.01.2016, venitul net se obține ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri și este supus impozitării prin aplicarea unei cote de impozitare de 16% , perioada impozabilă este anul fiscal, iar cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității impozabile, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

În speță sunt incidente și prevederile art.73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Astfel, justificarea achizițiilor de materiale auxiliare ca fiind destinate activității impozabile revine persoanei impozabil care a achiziționat bunurile (medicamentele) respective, din punct de vedere a deductibilității cheltuielilor în ceea ce privește derterminarea bazei impozabile aferentă impozitului pe venit datorat.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că aceste cheltuieli cu materiale auxiliare au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative din care să rezulte că au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține că în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat documente pentru justificarea achiziționării de materiale auxiliare, respectiv au fost solicitate documente justificative, registre consultatii, registru tratamente/ administrări medicamente cu semnătura pacienților, documente ce nu au fost prezentate de **C.M.I X, jud. Vaslui.**

În speță sunt incidente și prevederile art.10 și art 124 alin.(2) din Legea nr 207/2015 privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție."

"ART. 124 Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

(...)

(2) Contribuabilul/Plătitorul 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.

(...)."

În conformitate cu prevederile mai sus citate, se reține că, contribuabilul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute și 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 dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** deși susține că "*Organizarea de la nivelul cabinetului medical, a fost constituită cu evidența activității medicale în următoarele registre:*

-registrele de consultații, registre de consultații la domiciliu și registre electronice, registre în care apare evidențiat consumul de medicamente, cu mențiunea că în aceste registre se regăsesc și date personale ale pacienților, nume, prenume, CNP, domiciliu, date despre starea de sănătate, formulare cu regim special eleberate (serie, număr) semnătura fizică sau electronică" nu a prezentat în timpul inpecției fiscale aceste sau alte documente justificative necesare justificării achiziționării de medicamente și consumul acestora, dar nici la dosarul cauzei, invocând în acest sens prevederile art.67 alin.(1) din Codul de procedură fiscală .

Se reține că art.67 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală precizează:"(1) Pot refuza să furnizeze informații cu privire la datele de care au luat cunoștință în exercitarea activității lor preoții, avocații, consultanții fiscali, auditorii, experții contabili, medicii și psihoterapeuții. **Aceste persoane nu pot refuza furnizarea informațiilor cu privire la îndeplinirea obligațiilor prevăzute de legislația fiscală în sarcina lor, atât în calitate de contribuabili/plătitori, cât și în calitate de persoane care exercită profesia respectivă."**

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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 că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Ca urmare, dna **X**, CNP **X**, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** nu justifică cu documente necesitatea achiziționării materialelor auxiliare în sumă de **S lei** în scopul realizării de venituri impozabile, condiție prevăzută de legiuitor în scopul acordării deductibilității.

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

Având în vedere dispozițiile art.48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.68 alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd reguli precise pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, respectiv aceea de **a fi efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului**, rezultă că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deducerile respective.

Trebuie reținut faptul că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au considerat cheltuielile cu materialele auxiliare în sumă totală de **S lei**, cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} * 16\%$).

Având în vedere cele precizate la pct 3.5 lit. A), B) și C) documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile fiscal suma de **S lei** (**S lei + S lei + S lei**), pentru care s-a calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei** (**S lei + S lei + S lei**) urmând a *se respinge contestația ca neîntemeiată*, pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei** stabilit prin Decizia de impunere VSG_AIF/X, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]”.

3.6 Cu privire la contribuțiile sociale în sumă de **S lei** din care contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale în sumă de **S lei**

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit suplimentar de plată contribuții sociale în sumă de S lei aferente diferențelor de venit impozabil, din care contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și contribuții de asigurări sociale în sumă de S lei, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins contestația referitoare la debitul asupra căruia a fost calculată diferența de venit impozabil în sumă de S lei

În fapt, organele de inspecție fiscală, pentru baza de impunere stabilită suplimentar aferentă impozitul pe venit, ținând cont de prevederile rt. 296²¹, art.296²² alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.148 și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit diferențe de contribuții de asigurări sociale de sănătate (5,5%) în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale(10,5%) în sumă de **S lei** din care dna **X**, CNP **X**, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** contestă suma de **S lei** reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate și suma de **S lei** reprezentând contribuții de asigurări sociale .

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 296²¹ alin.(1), art. 296²² și art. 296²⁶ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

(...)

d) persoanele care realizează venituri din profesii libere;

ART. 296²² Baza de calcul

(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru persoanele prevăzute la art. 296[^]21 alin. (1) lit. a) - e) este venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig; contribuabilii al căror venit rămas după deducerea din venitul total realizat a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestui venit, respectiv valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportat la cele 12 luni ale anului, este sub nivelul minim menționat, nu datorează contribuție de asigurări sociale.

(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. 296[^]21 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.

ART. 296[^]26 Cotele de contribuție

(1) Cotele de contribuție pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296[^]21 sunt cele prevăzute la art. 296[^]18 alin. (3), respectiv:

a) cota integrală, pentru contribuția de asigurări sociale, corespunzătoare condițiilor normale de muncă, potrivit legii;

b) cota individuală, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

(2) Contribuabilii cu regim de reținere la sursă a impozitului pe venit datorează contribuția individuală de asigurări sociale.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.148 și art.170 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 148 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit

(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul plăților anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, o reprezintă echivalentul a 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 143 alin. (2), în vigoare în anul pentru care se stabilesc plățile anticipate.

Art. 170 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit

(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit."

Conform prevederilor legale mai sus menționate, pentru diferența de venit net stabilită de organele de inspecție fiscală, dna **X** CNP **X** în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui** datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate, iar pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017 contribuții de asigurări sociale.

Deoarece în sarcina contribuabilei a fost reținut debitul de natura impozitului pe venit (a se vedea pct. 3.1 – 3.5 din prezenta decizie), aferent unei baze de impunere constatate suplimentar în sumă de **S lei**, rezultă că dna **X**, CNP **X** în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de **S lei** aferente diferențelor de bază de impunere pentru anii 2014 – 2017 stabilită suplimentar în sumă de **S lei** (**S lei** x 5,5%), și contribuții de asigurări sociale în sumă de **S lei** aferente diferențelor de bază de impunere pentru anii 2016 – 2017 stabilită suplimentar în sumă de **S lei** (**S lei** x 10,5%) drept urmare, contestația referitoare la acest capăt de cerere urmând a se *respinge ca neîntemeiată*, pentru contribuții de asigurări sociale în sumă totală de **S lei** din care contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a)neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”

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

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de dna **X**, CNP **X**, în calitate de reprezentant legal al **C.M.I X, jud. Vaslui**, împotriva Deciziei de impunere nr.VSG_AIF X privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.VSG_AIF X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală de **S lei** reprezentând

- S lei** -impozit pe venit;
- S lei** -contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- S lei** -contribuții de asigurări sociale.

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