

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**

**DECIZIA Nr. 74 _____
din _____ 2007**

privind solutionarea contestatiei formulata de
Persoana fizica X din ...
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ...
sub nr. .../ 04.12.2007

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a municipiului ... prin adresa nr. .../ 29.11.2007 cu privire la contestatia formulata de persoana fizica X din ... impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 31.10.2007 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/ sau intr-o forma de asociere si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 31.10.2007.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... prin Decizia de impunere nr. .../ 31.10.2007 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 31.10.2007, comunicate contestatoarei la data de 15.11.2007, privind plata la bugetul de stat a obligatiilor fiscale in suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei - impozit pe venit;
- ... lei - majorari de intarziere aferente;
- ... lei - penalitati de intarziere.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la registratura generala a

Directiei Generale a Finantelor Publice ... sub nr. .../ 21.11.2007 fiind repartizata Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... spre intocmirea dosarului si a referatului cu propuneri de solutionare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

I. Prin contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 31.10.2007 si a Deciziei de impunere nr. .../ 31.10.2007, intocmite de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice a municipiului ..., persoana fizica X aduce urmatoarele argumente:

- sustine ca nu a facut reconstituirea chitantelor pierdute, intrucat nu a putut procura alte documente cu regim special in conditiile in care autorizatia i-a fost suspendata in 12 ianuarie 2006 pe motiv de boala, ulterior fiind scoasa din evidenta organelor fiscale;

- arata ca in perioada 2003 - 2005 a platit anual impozit in baza declaratiilor speciale privind veniturile din activitati independente si a publicat pierderea documentelor in Monitorul Oficial;

- considera ca declaratiile anuale privind veniturile din activitati independente in baza carora a fost stabilit impozitul anual sunt documente relevante pentru estimarea veniturilor conform Ordonantei Guvernului nr. 92/ 2003, potrivit careia organele fiscale "trebuie sa aiba in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare";

- mentioneaza ca in perioada 2003 - 2005 a avut un venit net total in suma de ... lei, iar in urma inspectiei fiscale este obligata sa plateasca pe langa impozitul platit in aceasta perioada si impozitul in suma de ... lei, accesoriile in suma de ... lei si amenda de ... lei.

In consecinta, considerand ca organele de control au interpretat superficial legea, solicita anulara obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de catre organele de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../ 31.10.2007 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice

care desfasoara activitati independente in mod individual si/ sau intr-o forma de asociere, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 31.10.2007, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... au constatat urmatoarele:

Persoana fizica autorizata X a declarat cu "Declaratiile speciale privind veniturile din activitati independente" pe anii 2003, 2004 si 2005 depuse la organul fiscal teritorial sub nr. .../ 10.05.2004, nr. .../ 04.04.2005 si nr. .../ 25.01.2006 realizarea venitului net din activitati independente in suma de ... lei pe anul 2003, in suma de ... lei pe anul 2004 si in suma de ... lei pe anul 2005, iar la data de 12.01.2006 contribuabila si-a suspendat activitatea, dosarul fiscal fiind inchis in baza cererii de inchidere inregistrata sub nr. .../ 16.01.2007.

Cu ocazia verificarilor efectuate, contribuabila nu a putut prezenta organelor de inspectie fiscala documentele pentru incasarea veniturilor pe perioada 2003 - 2005, ci doar cele privind cheltuielile efectuate, in timpul controlului declarand la Directia Generala a Finantelor Publice ... cu adresa nr. .../ 31.10.2007 pierderea documentelor cu regim special achizitionate anterior, si anume:

- in anul 2002 - avizele de insotire a marfii seria ... nr. ... - ... si chitantele seria ... nr. ... - ...;
- in anul 2004 - avizele de insotire a marfii seria ... nr. ... -

Considerand ca persoana fizica X nu si-a respectat obligatiile legale privind tinerea evidentei contabile in partida simpla si reconstituirea documentelor justificative pierdute, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere stabilind venitul net din activitatea independenta la nivelul normei de venit aprobate pentru aceasta activitate, pe care au majorat-o anual cu 20%, astfel ca pentru venitul net estimat in suma de ... lei pe anul 2003, de ... lei pe anul 2004 si de ... lei pe anul 2005 au calculat diferente de impozit pe venit de plata in suma de ... lei pe 2003, ... lei pe anul 2004 si ... lei pe anul 2005.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit, organele de inspectie fiscala au stabilit majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere aferente in suma de ... lei.

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la

dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Persoana fizica autorizata X cu domiciliul in ..., str. ... nr. ..., ap. ..., a functionat in baza Autorizatiei nr. .../ 08.05.2002 eliberata de Primaria municipiului ..., pana la anulara acesteia la data de 22.11.2006, avand CNP

Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte asupra legalitatii stabilirii diferentei de impozit pe venit in suma de ... lei si a majorarilor si penalitatilor de intarziere in suma de ... lei, in conditiile in care pentru estimarea veniturilor, organele de inspectie fiscala au majorat cu 20% normele de venit stabilite pentru activitatea comerciala pe perioada 2003 - 2005, ca urmare a pierderii de catre contribuabila a documentelor justificative privind veniturile obtinute si nereconstituirii acestora.

Din analiza continutului raportului de inspectie fiscala nr. .../ 31.10.2007 si a documentelor existente la dosarul cauzei, reiese ca organele de inspectie fiscala au estimat veniturile de impozitat pe perioada 2003 - 2005 pe baza normelor de venit pentru activitatea comerciala, intrucat persoana fizica X nu a putut prezenta pe perioada 2003 - 2005 documentele justificative pentru incasarea veniturilor din activitatea comerciala desfasurata, declarand prin adresa nr. .../ 31.10.2007 pierderea formularelor cu regim special (chitantierele seria ... nr. ... - ... si avizele de insotire a marfii seria ... nr. ... - ... si ... nr. ... - ...), pe care nu le-a reconstituit in conformitate cu prevederile legale.

Totodata, se retine ca din anul 2003 contribuabila a solicitat determinarea venitului in sistem real, dupa cum rezulta din cererea depusa la organul fiscal la data de 13.01.2003 existenta in copie la dosarul cauzei.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 14 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 7/ 2001 privind impozitul pe venit, mentinute si dupa data de 01.01.2004 prin art. 48 alin.(8) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizeaza:

"(8) Contribuabilii care obtin venituri din activitati independente sunt obligati sa organizeze si sa conduca evidenta contabila in partida simpla, cu respectarea reglementarilor in vigoare privind evidenta contabila si sa completeze Registrul - jurnal de incasari si plati, Registrul - inventar si alte documente contabile prevazute de legislatia in materie.",

completate cu cele ale Normelor metodologice date in aplicarea acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 54/ 2003, respectiv prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, care specifica:

"Contribuabilii care obtin venituri din activitati independente, precum si cei care realizeaza venituri din activitati agricole definite potrivit art. 46 din ordonanta si care au optat pentru determinarea venitului in sistem real sunt obligati sa organizeze si sa conduca evidenta contabila in partida simpla, cu respectarea reglementarilor in vigoare privind evidenta contabila, completand Registrul - jurnal de incasari si plati, Registrul - inventar si alte documente stabilite prin norme."

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 67 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se mentioneaza:

"(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale."

completate cu cele ale Normelor metodologice de aplicare ale acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1.050/ 2004, care la pct. 65.1 lit.d) si pct. 65.2 prevede ca:

"65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc in situatii cum sunt:

[...]

d) cand au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante, iar, in lipsa acestora, organul fiscal va avea in vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabili cu activitati similare."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, intrucat persoana fizica X nu a prezentat cu ocazia verificarii efectuate nici evidenta contabila in partida simpla (Registrul - jurnal de incasari si plati, Registrul - inventar, alte documente stabilite prin norme) si nici documentele justificative pierdute privind veniturile, pe care avea obligatia sa le reconstituie in termen de 30 de zile de la data constatarii disparitiei, pentru determinarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala trebuiau sa estimeze veniturile pe perioada 2003 - 2005, avand in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare, respectiv informatii existente la dosarul fiscal al contestatoarei sau

despre alti contribuabili care au desfasurat aceeasi activitate.

In raport cu cele prezentate, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei impozabile si au stabilit venitul net anual pe perioada 2003 - 2005 aplicand insa procedura stabilirii din oficiu a impozitului pe venit la persoanele fizice, prin majorarea cu 20% a normelor anuale de venit pentru activitatea comerciala pe baza dispozitiilor pct. 4.2 si pct. 6 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 59/ 2003 pentru modificarea si completarea Ordinului ministrului finantelor nr. 2.690/ 1998 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 68/ 1997 privind procedura de intocmire si de depunere a declaratiilor de impozite si taxe, unde se precizeaza:

"4.2. Venitul net din activitati independente se calculeaza:

[...]

- la nivelul normei de venit aprobate pentru activitatea respectiva, pentru contribuabilii care au realizat venituri din desfasurarea de activitati independente care sunt cuprinse in nomenclatorul activitatilor independente, pentru care venitul net se determina pe baza de norme de venit.

[...]

6. Venitul net stabilit conform procedurii prevazute la pct. 4 se majoreaza cu 20%, iar in celelalte cazuri cu 50%."

De subliniat este faptul ca, procedura stabilirii din oficiu a impozitului pe venit la persoanele fizice, aprobata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 59/ 2003 nu este prevazuta a fi aplicabila in cazul estimarii veniturilor cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale, ci se aplica de catre organele fiscale in mod expres in cazul nedepunerii de catre contribuabili a declaratiilor de venit, astfel cum este mentionat la pct. 1 din aceasta:

"1. Organul fiscal competent are dreptul de a stabili din oficiu [...] impozitul pe venitul anual, [...], in cazul in care contribuabilul nu depune declaratia de venit in termen de 15 zile de la primirea instiintarii prin care organul fiscal ii notifica depasirea termenului legal de depunere a declaratiei."

Ca atare, in situatia data cand organele de inspectie fiscala nu au avut baza de impunere efectiva pentru stabilirea impozitului pe venit, aveau obligatia sa faca estimarea acesteia fie pe baza celor mai apropiate date si documente care au relevanta pentru situatia de fapt, fie in lipsa acestora pe baza normelor de venit pentru contribuabilii care realizeaza venituri din activitati independente care isi desfasoara activitatea individual, pe anii 2003, 2004 si 2005.

Pe cale de consecinta, intrucat organele de inspectie fiscala in mod

eronat au aplicat dispozitiile legale precizate privind stabilirea din oficiu a impozitului pe venit, in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate nefiind precizate motivele pentru care au aplicat pentru estimarea veniturilor si majorarea cu 20% a normelor de venit, rezulta ca se impune desfiintarea Deciziei de impunere nr. .../ 31.10.2007 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual pentru diferentele de impozit pe venit in suma de ... lei pe anul 2003, in suma de ... lei pe anul 2004 si in suma de ... lei pe anul 2005, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care mentioneaza:

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare."

Totodata, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" - secundarul urmeaza principalul, deoarece obligatiile de plata accesorii sunt datorate numai daca contribuabila datoreaza debitul de baza stabilit in sarcina sa, rezulta ca Decizia de impunere nr. .../ 31.10.2007 urmeaza sa fie desfiintata si privind majorarile de intarziere in suma de ... lei si penalitatile de intarziere in suma de ... lei.

In termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desfiintare, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... vor reanaliza situatia de fapt a contestatoarei si dispozitiile legale aplicabile in materie de estimare a bazei de impunere si vor proceda la emiterea unei noi decizii de impunere, avand in vedere toate datele si documentele care au relevanta si sunt apropiate situatiei de fapt fiscale, tinand seama si de prevederile pct. 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul nr. 519/ 2005 al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, unde se precizeaza:

"Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 216(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/

2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere nr. .../ 31.10.2007 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... sa reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii bugetare si sa emita o noua decizie de impunere privind impozitul pe venit, potrivit prevederilor legale aplicabile in materie si a considerentelor precizate in prezenta decizie.

DIRECTOR EXECUTIV,

4ex./