



DECIZIA nr. 148/06.11.2012
privind soluționarea contestației formulate de
PFA "BP"
înregistrată la D.G. F. P. Vaslui sub nr./26.09.2012

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vaslui a fost sesizat de către Activitatea de Inspecție Fiscală, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr. --/05.10.2012, înregistrată la D.G.F.P. Vaslui sub nr./05.10.2012, cu privire la contestația formulată de **PFA "BP" CUI: (CNP:---), nr. R.C. F37/--/-- cu sediul social în B, str., nr. --, bl.---, et.-- sc. --. ap.--, județul Vaslui, împotriva:**

a) Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.08.2012 emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr./28.08.2012 întocmit de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vaslui.

b) Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria A/2011 nr.... încheiat în data de 28.08.2012.

Obiectul contestației înregistrată la D.G.F.P. Vaslui sub nr./26.09.2012 și la A.I.F. Vaslui sub nr./27.09.2012 îl constituie obligațiile fiscale suplimentare de plată în **sumă de.... lei** din care:

- suma de .. lei, impozit pe venit aferent anului 2009;
- suma de .. lei, accesorii - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2009;
- suma de .. lei, impozit pe venit aferent anului 2010;
- suma de .. lei, accesorii - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2010;
- suma de .. lei, impozit pe venit aferent anului 2011;
- suma de .. lei, amedă.

Contestația a fost depusă de către reprezentantul legal al persoanei fizice autorizate potrivit art. 206 alin. (1) lit. e) din Codul de procedură fiscală republicat în data de 26.09.2012 și a fost înregistrată la DGFP Vaslui sub nr., astfel că în raport de data comunicării prin poștă a deciziei de impunere nr./28.08.2012 în data de 20.09.2012 (confirmarea de primire nr. ---/20.09.2012), s-a respectat termenul prevăzut de art. 207(1) din același act normativ.

Organul emitent al actului administrativ contestat, în speță Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui a întocmit dosarul contestației și prin adresa nr. ---/05.10.2012 înregistrată D.G.F.P. Vaslui sub nr./05.10.2012 l-a transmis către Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Vaslui împreună cu Referatul privind propunerile de soluționare a contestației în care se menționează că împotriva PFA "BP" nu s-a formulat plângere penală și se propune respingerea în totalitate a contestației.

Constatănd că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 (1) și art. 209 (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Vaslui este competentă să se pronunțe asupra contestației formulate de PFA "BP".

I. a) Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care

desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.08.2012 PFA "BP" contestă obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de --- lei din care impozit pe venit în sumă de --- lei, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de -- lei, considerând că decizia de impunere este neîntemeiată și nelegală din următoarele motive:

- temeiul de drept în baza căruia s-a dispus stabilirea în plus a venitului net impozabil pentru anii 2009, 2010 și 2011, în speță art. 67 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, pentru estimarea venitului net la nivelul normei de venit anual este greșit;

- în raportul de inspecție fiscală nu s-au arătat motivele care au condus la stabilirea venitului net impozabil prin estimare deși PFA BP a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative cât și registrele utilizate în conducerea evidenței contabile;

- organul de inspecție fiscală avea posibilitatea de a determina baza de impunere corectă pentru veniturile realizate în anii 2009, 2010 și 2011 pe baza înregistrărilor în registrul jurnal de încasări și plăți;

- în raportul de inspecție fiscală se menționează că în anul 2009 PFA B P a înregistrat facturi în copie reprezentând chirie pentru spațiul închiriat de la S.C.B S.R.L. B, fapt neconform cu realitatea;

- nu a avut cunoștință de faptul că au fost declarați contribuabili inactivi:

- în data de 29.04.2009, S.C. GG C SRL B, CIF RO de la care s-a aprovizionat cu marfă conform facturii nr. 29.04.2009 în sumă de.... lei;

- în data de 07.10.2010, S.C. D. P. SRL B. CIF ... de la care a procurat marfa cu factura nr./04.05.2001 în sumă de .. lei;

- în mod eronat se menționează în raportul de inspecție fiscală faptul că facturile emise de S.C. Oange România S.A. au înscris codul numeric personal și nu codul de identificare fiscală al PFA "BP" din moment ce și în decizia de impunere nr./28.08.2012 este menționat tot codul numeric personal iar în cazul în care ar fi avut rezerve cu privire la legalitatea acestor facturi fiscale trebuia să procedeze la efectuarea unor verificări încrucișate pentru a stabili realitatea.

b) În ceea ce privește procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor A/2011 nr. .. încheiat în data de 28.08.2012, contestatoarea arată că referitor la faptele săvârșite s-a menționat art. 41 alin. 2 lit.a din Legea 82/1991, republicată iar faptele reținute în sarcina sa fac obiectul prevederilor art. 41 lin. 2 lit. b și c din lege.

Față de cele de mai sus contestatoarea solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere ca neîntemeiată pe motive de drept.

II. a) Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.08.2012 emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr./28.08.2012 de către Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui- Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul D.G.F.P. Vaslui s-au stabilit obligațiile suplimentare de plată în sumă de ... lei din care impozit pe venit în sumă de ... lei, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de ... lei, deoarece "din constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultate din activitatea desfășurată de PFA "BP" nu s-a putut efectua o stabilire corectă a bazei de impunere"și s-a procedat conform art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, la estimarea venitului net impozabil la nivelul normei de venit anuale aferente anilor 2009, 2010 și 2011.

III. Luând în considerare susținerile organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, precum și actele normative incidente cauzei se rețin următoarele:

PFA "BP" CUI: (CNP: ...) cu sediul social în municipiul B, str. ---, nr. --, bl. --, SC. ---. ap. --, județul Vaslui, Nr. O.R.C.F /.../---:

- a fost autorizată în baza Legii nr. 507/2002 conform autorizației nr.

--/05.06.2004 emisă de Primăria municipiului B cu activitatea de "comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse nealimentare" cod CAEN 5212;

- s-a reautorizat ca persoană fizică autorizată (P.F.A.) începând cu data de 08.04.2009 cu același obiect de activitate (cod CAEN 4719);

- își desfășoară activitatea în localitatea B, str. ... nr. 190, bl. ..., județul Vaslui;

- pentru perioada 2009-2011 supusă verificării, a depus la organul fiscal teritorial declarațiile speciale privind veniturile realizate din activități independente;

- rezultate fiscale declarate de contribuabil: anul 2009 – pierdere fiscală în sumă de ... lei, anul 2010 -pierdere fiscală în sumă de .. lei și în anul 2011-venit net impozabil în sumă de lei.

III. a) Referitor la obligațiile suplimentare de plată în sumă de ... lei din care ... lei impozit pe venit și ... lei accesorii aferente impozitului pe venit:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui prin Compartimentul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra diferenței de impozit pe venitul anual în sumă de... lei și a accesoriilor aferente în sumă de .. lei stabilite în sarcina PFA "BP", în condițiile în care din decizia de impunere nr./28.08.2012 și din Raportul de inspecție fiscală nr./28.08.2012 rezultă că organul de inspecție fiscală a estimat venitul net impozabil la nivelul normei de venit anuale și nu pe baza elementelor care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, precum și a informațiilor și documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vaslui - Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice au efectuat verificarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat de PFA "BP" pentru perioada 01.01.2009-31.12.2011 consemnând rezultatele acestei inspecții în Raportul de inspecție fiscală nr./28.08.2012 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.08.2012.

În baza documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada verificată contestatoarea:

- a înregistrat cheltuieli cu achiziționarea mărfurilor de la doi furnizori care au fost declarați contribuabili inactivi, în speță, în data de 29.04.2009 de la S.C. GG. C. SRL B., CIF RO .. de la care s-a aprovizionat cu marfă conform facturii nr. --/29.04.2009 în sumă de 3.400 lei și în data de 04.05.2011 de la S.C. D. P. SRL B.i CIF ---- de la care a procurat marfa cu factura nr. ./04.05.2011 în sumă de lei.

- a înregistrat cheltuieli cu chiria pentru spațiul în care își desfășoară activitatea în baza facturilor emise de S.C.B SRL B, facturi care nu respectă prevederile OMF nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă;

- a achitat și a înregistrat cheltuieli privind contravaloarea facturilor emise de Orange România S.A. care au trecut pe facturi codul numeric personal și nu codul unic de înregistrare fiscală.

Față de această situație, organele de inspecție fiscală, menționând că "din constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultate din activitatea PFA "BP" nu s-a putut efectua o stabilire corectă a bazei de impunere", invocând aplicarea prevederilor art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, au procedat la estimarea veniturilor impozabile pe baza normelor anuale de venit stabilite de D.G.F.P. Vaslui, pentru anii 2009, 2010 și 2011.

Astfel, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.08.2012 inspecția fiscală a stabilit o diferență totală de impozit pe venitul net realizat de persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere în sumă de 2.456 lei .. lei(2009)+.. lei(2010)+.. lei(2011)], pentru neachitarea căreia a

calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de . Lei [.. lei dobânzi+..penalități de întârziere (2009)+.. lei dobânzi+.. lei penalități de întârziere (2010)], măsură criticată de petentă care susține că temeiul de drept în baza căruia s-a dispus estimarea veniturilor este greșit, nementiționându-se în fapt motivele pentru care nu s-a putut stabili corect baza de impunere.

În drept, se fac aplicabile prevederile:

Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată care precizează :

“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

(1[^]2) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform [art. 78[^]1](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

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

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...].

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

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

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

[...].”

- O.M.F. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

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

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

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

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

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

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

Prin urmare, regula generală pentru impunerea veniturilor din activități independente este sistemul real, care presupune organizarea contabilității în partidă simplă, conform Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care sunt aprobate prin O.M.F. nr. 1040/2004.

Astfel, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri.

Pentru a putea fi deduse, cheltuielile aferente veniturilor trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Prin excepție de la regula generală de impunere în sistem real, contribuabilii care obțin venituri din activități independente pot fi impuși și la norma de impunere a veniturilor pe baza normelor de venit. Impunerea veniturilor pe baza normelor de venit reprezintă o metodă forfetară de impunere a unor venituri prestabilite obținute din activități independente. Indiferent de quantumul veniturilor obținute efectiv, impozitul se plătește conform normelor de venit stabilite în anul curent, pentru anul următor.

Nomenclatorul activităților pentru care venitul net se determină pe baza normelor de venit este stabilit prin OMFP 2875/2011 iar nivelul normelor de venit și publicarea acestora pentru aducerea la cunoștința contribuabililor se realizează de direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale. Nivelul normelor de venit se stabilesc anual, în cursul trimestrului IV al anului anterior celui în care urmează a se aplica.

Contribuabilii care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit nu au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea în partidă simplă pentru activitatea respectivă.

Condițiile de desfășurare a activității pentru impunerea la norma de venit sunt:

- activitatea să se desfășoare individual, fără salariați;
- activitatea să fie cuprinsă în Nomenclatorul activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri comerciale, aprobat prin OMFP nr. 2875/2011;

- contribuabilul să fie autorizat pentru desfășurarea activității respective conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale ca persoană fizică autorizată sau întreprindere individuală.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că în perioada supusă verificării, P.F.A. B. P. a desfășurat activitatea de comerț cu amănuntul în magazine specializate cu vânzare predominantă de produse nealimentare cod CAEN 4719 (cod vechi-5212) care nu se regăsește în Nomenclatorul activităților pentru care venitul net se determină pe baza normelor de venit stabilit prin OMFP 2875/2011, a condus evidența contabilă în partidă simplă și a depus declarații speciale de venit la organul fiscal teritorial competent.

Potrivit art. 94 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității

declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) **Inspekția fiscală are următoarele atribuții:**

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

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;**

[...]"

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 109 din același act normativ, precum și al punctelor 106.1. - 106.2 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004, care stipulează următoarele:

- Art. 109 Cod procedură fiscală.

"Raportul privind rezultatul inspekției fiscale

(1) *Rezultatul inspekției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspekție fiscală, în care se prezintă constatările inspekției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

(2) *Raportul de inspekție fiscală se întocmește la finalizarea inspekției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 107](#) alin. (4), raportul de inspekție fiscală cuprinde și opinia organului de inspekție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere."*

- Norme metodologice:

"106.1. Rezultatul inspekției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspekție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspekției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte."

În ceea ce privește conținutul raportului de inspekție fiscală, lit. A a Capitolului IV Constatări privind impozitul pe venit din Anexa 2 Instrucțiuni privind conținutul și obiectivele minimale ale Raportului de inspekție fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 357/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspekție fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, prevede:

"În cazul în care se constată aspecte care modifică venitul net anual impozabil, se vor menționa:

- *faptele constatate de către echipa de control;*

- *modul de interpretare a aspectelor fiscale de către contribuabil;*

- *consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea venitului impozabil;*

- *verificarea modului de calcul al venitului net anual impozabil și stabilirea diferențelor (unde este cazul);*

- [...]"

De asemenea, referitor la conținutul deciziei de impunere, art. 43 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

(...)

- e) *motivele de fapt;*
- f) *temeiul de drept;*

Referitor la completarea deciziei de impunere, Anexa nr. 4 ([Anexa nr. 2](#) la Ordinul nr. 149/2007) din O.M.F. nr. ... din 16 decembrie 2011 privind modificarea [Ordinului](#) ministrului finanțelor publice nr. 972/2006 pentru aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" și a [Ordinului](#) ministrului economiei și finanțelor nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, precizează clar modul în care se completează punctele 4.3. "Motivul de fapt" și 4.4. "Temeiul de drept" din Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, astfel:

"4.3 "Motivul de fapt": se va înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat și tratat din punct de vedere fiscal o operațiune cu influență în veniturile sau cheltuielile înscrise în registrul de încasări și plăți sau ca urmare a unor operațiuni neevidențiate în acesta, cu prezentarea consecinței fiscale.

4.4 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege.

Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta".

De asemenea, conform art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii."

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organele fiscale trebuiau 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 cazului și de limitele prevăzute de lege. De asemenea, având în vedere faptul că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală aveau obligația să prezinte detaliat în acesta consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea venitului impozabil.

Din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat la prezentarea unor suspiciuni cu privire la realitatea operațiunilor consemnate în "unele facturi" (facturi emise de contribuabili inactivi, facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ) fără a stabili consecințele fiscale ale acestora (cuantumul cheltuielilor nedeductibile). De asemenea au consemnat că "din constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultate din activitatea PFA "BP" nu s-a putut efectua o stabilire corectă a bazei de impunere" și faptul că la estimarea bazei impozabile s-au utilizat normele anuale de venit net fără a arăta în detaliu motivele de fapt care au impus estimarea veniturilor, prevederile legale în baza cărora s-au utilizat aceste date pentru estimarea bazei impozabile fără a face o analiză detaliată a documentelor puse la dispoziție de contribuabil pentru a justifica neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu costul mărfurilor pentru toate documentele de aprovizionare înregistrate în contabilitatea contribuabilului și nu numai pentru cele care nu îndeplineau calitatea de document justificativ conform normelor legale în vigoare în perioada verificată.

Prin OMFP nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere se precizează:

"Art. 1

(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de

inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la [art. 79¹](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;
- c) metoda marjei;
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;
- e) metoda patrimoniului net.

ART. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

ART. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;
- e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;
- f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.

[...]

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(4) Nota de fundamentare va conține:

- a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;
- b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;
- c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere”.

În ceea ce privește Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.08.2012, s-a reținut faptul că la punctul 4.3. "Motivul de fapt" organele de inspecție fiscală au înscris, pentru fiecare an în parte mențiunile privind facturile provenite de la contribuabili inactivi, inclusiv valoarea acestora, existența facturilor pentru chiria spațiului în care PFA "BP" își desfășoară activitatea incorect întocmite și existența facturilor pe care O ROMÂNIA SA a înscris codul numeric personal și nu codul de identificare fiscală a beneficiarului, fără a stabili cheltuielile nedeductibile aferente iar la punctul 4.4. "Temeiul de drept" din decizie au completat "Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, articolul 48 și prevederile art. 82, alin. 3 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată și H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată fără a specifica pentru fiecare abatere constatată legea, articolul, aliniatul și litera de lege încălcate de către contribuabilul verificat.

Ca urmare, organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra diferenței de impozit pe venitul anual stabilită de organele de inspecție fiscală, deoarece acestea nu au prezentat detaliat nici în raportul de inspecție fiscală, nici în decizia de impunere motivele de fapt pentru care au considerat necesară estimarea bazei de impunere pe baza unor date și informații care nu au legătură cu situația de fapt.

Având în vedere cele reținute, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare", urmând a se desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.08.2012 pentru diferența de impozit pe venitul net anual în suma de --- lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie precum și cu prevederile art. 47 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, privind desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale care precizează la alin. (2):

"Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare.[...]"

Se vor avea în vedere și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, care la pct.11.6. prevede: *"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente",* precum și prevederile punctului 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin

Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004, care reglementează:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”, cu mențiunea ca art.185 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, a devenit prin republicare art. 216.

III.b). Amenda contravențională în sumă de ---- lei:

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vaslui prin organele sale de soluționare, are competența materială de a se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în baza dispozițiilor O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în condițiile în care contravențiile se supun dreptului comun.

În fapt, PFA "BP" contestă amenda în sumă de 1.000 lei, aplicată de organele de inspecție fiscală prin Procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției seria A/2011 nr.----/28.08.2012 susținând că este greșită încadrarea faptelor constatate prin invocarea prevederilor art. 41 ali. 2 lit.a) din Legea contabilității 82/1991, faptele săvârșite la care se face referire prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravenției făcând obiectul art. 41 alin. 2 lit. b și c din lege.

În drept, sunt aplicabile prevederile: **art. 209 , alin. 1 lit. a), art. 223** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

“ART. 209

Organul competent

(1) (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;“

“ART. 223

Dispozițiile prezentului titlu se completează cu dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor.”

Având în vedere aceste prevederi legale, contestația îndreptată împotriva dispozițiilor care privesc contravențiile intră sub incidența O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, act normativ care constituie dreptul comun în materie de contravenții.

Astfel, se reține că D.G.F.P. Vaslui, prin organele sale de soluționare, nu are competență materială de a se investi în analiza pe fond a contestației formulată împotriva sancțiunilor contravenționale prevăzute de art. 5 din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, cu modificările și completările ulterioare, întrucât aceasta aparține instanței judecătorești, urmând a se aplica prevederile art. 32 alin. (2) din același act normativ, potrivit cărora:

“ART. 5

(1) Sancțiunile contravenționale sunt principale și complementare.

(2) Sancțiunile contravenționale principale sunt:

b) amenda contravențională;”

“ART. 32

(1) Plângerea însoțită de copia de pe procesul-verbal de constatare a contravenției se depune la organul din care face parte agentul constator, acesta

fiind obligat să o primească și să înmâneze depunătorului o dovadă în acest sens.

(2) Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimit de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția”.

Față de cele reținute **se va transmite acest capăt de cerere** Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vaslui **pentru a-l înainta judecătoriei** competente pentru soluționarea cauzei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 43 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (1) și (2), art. 109 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și al punctelor 106.1. - 106.2. din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.050/2004, se

DECIDE :

Art. 1. Desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.08.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr./28.08.2012 pentru suma totală de-- lei reprezentând diferența de impozit pe venitul net anual în suma de --- lei și accesorii aferente impozitului pe venit în sumă de-- lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

Art. 2. Constatarea necompetenței materiale a Compartimentului soluționare contestații din cadrul D.G.F.P. Vaslui privind capătul de cerere referitor la amenda contravențională în sumă de -- lei aplicată contestatoarei prin procesul verbal de constatare și sancționarea contravențiilor seria A/2011 nr.---/28.08.2012, aceasta aparținând **judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.**

Art. 3. Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie, în condițiile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare celor în drept.

Art. 4. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Vaslui Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,

Red./dact. 4 ex.

v.b.