



DECIZIA NR. 10881/ 29.11.2018
privind soluționarea contestației formulate de
Persoana fizică X Bârlad, jud. Vaslui,
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
sub nr. X
și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui
sub nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, cu privire la contestația formulată de **Persoana fizică X** din mun. Bârlad, str. X nr. X, jud. Vaslui, având CNP X, reprezentant al I.I. X, CUI X.

Persoana fizică X Bârlad, jud. Vaslui formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG_AIF X, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

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

Contestația formulată de societate 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 faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **30.05.2018**, conform semnăturii depuse pe adresa de înaintare a actelor atacate nr. 939/25.05.2018, existentă în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **02.07.2018**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul

Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este învestit să analizeze contestația.

I. Persoana fizică X Bârlad, jud. Vaslui, reprezentant al I.I. X, CUI X, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG_AIF X, cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe venit și contribuție de asigurări sociale de sănătate, motivând în susținere următoarele:

Prin contestația formulată, petentul solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere contestate.

Astfel, contestatorul susține că organul de inspecție fiscală nu a interpretat reglementările fiscale conform voinței legiuitorului, așa cum este exprimat în lege, nu a fost de bună credință în relația cu agentul economic să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Potentul mai afirmă că organul de inspecție fiscală precizează că, contribuabilul a consumat produse din gestiune fără a înregistra un venit corespunzător, dar nu a stabilit suplimentar venituri din activități comerciale, pentru a stabili starea de fapt fiscală, ci a considerat acel „venit corespunzător” drept cheltuială nedeductibilă. Susține că nu se lămurește care este situația de fapt fiscală.

Mai afirmă că adaosul comercial practicat este în funcție de coeficientul „K” și este unul anual și nu după cum este înscris în raportul de inspecție fiscală că ar fi cuprins între 15 și 46%.

Precizează și faptul că organul de inspecție fiscală susține că a constatat o serie de erori privind cheltuieli declarate față de evidența contabilă, dar nu sunt prezentate care sunt acestea.

De asemenea, petentul afirmă că organul de inspecție fiscală nu a stabilit care este situația sa fiscală și a stabilit suma suplimentară doar pe seama declarației contribuabilului potrivit căreia consumă în jur de S lei lunar, declarație despre care afirmă că a fost scrisă sub stare de stres (constrângere).

Consideră că organul de control s-a rezumat la o simplă declarație a agentului economic, dar nu s-a stabilit dacă stocul scriptic de marfă corespunde cu stocul faptic, și nu au analizat inventarul bunurilor.

Mai face precizarea că la temeiul de drept invocat în decizia de impunere, organul de inspecție fiscală nu a invocat articolul încălcat din legea fiscală. Astfel, susține că decizia de impunere nu este motivată, fapt care duce la nulitatea acesteia.

Menționează și faptul că în decizia de impunere, organul de inspecție fiscală a copiat și a scris aceleași constatări pentru fiecare an în parte.

De asemenea, afirmă că organul de inspecție fiscală nu a motivat decizia de impunere pe bază de probe și constatări proprii.

Sustine și faptul că pentru anul 2012, contribuția de asigurări sociale de sănătate a fost calculată eronat, astfel că pentru baza în quantum de S lei, CASS este de S lei și nu S lei.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, a emis pe numele Persoanei fizice X Bârlad, jud. Vaslui, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG_AIF X, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X prin care a stabilit în sarcina acesteia suma de S lei, reprezentând:

- S lei – impozit pe venit;
- S lei – contribuție de asigurări sociale de sănătate.

Inspecția fiscală efectuată la **Întreprinderea Individuală X Bârlad, jud. Vaslui**, a vizat perioada 01.01.2012-31.12.2016 cu privire la impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Obiectul de activitate al societății: „Comerț cu amănuntul al produselor alimentare, băuturilor și produselor din tutun”, cod CAEN 4711.

Situația juridică a contribuabilului este: activă.

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de control fiscal a constatat că, conform declarațiilor date de contribuabil, prin Declarația pe propria răspundere dată în data de 12.04.2018 în fața echipei de control fiscal, contribuabilul a consumat produse din gestiune în valoare de S lei/lună, fără a înregistra un venit corespunzător în valoare de S lei/lună, și fără a elibera bon fiscal.

În consecință, a stabilit în sarcina **Persoanei fizice X Bârlad, jud. Vaslui, un venit brut anual în sumă de S lei (S lei/lună x 12 luni).**

Astfel, s-a stabilit în sarcina persoanei fizice un **impozit pe venit în sumă de S lei (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016) și contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016).**

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, constatările organului de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la invocarea de către petentă a faptului că decizia de impunere este nulă întrucât aceasta nu este motivată

În fapt, petentul afirmă că la temeiul de drept invocat în decizia de impunere, organul de inspecție fiscală nu a invocat articolul încălcat din legea fiscală. Astfel, susține că decizia de impunere nu este motivată, fapt care duce la nulitatea acesteia.

În drept, în ceea ce privește nulitatea unui act administrativ fiscal, sunt aplicabile prevederile **art. 49** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 49

„Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

Se constată astfel că un act este nul numai în anumite condiții prevăzute de lege, iar nemotivarea actului administrativ fiscal nu se regăsește printre acestea.

Mai mult, în cazul de față decizia de impunere este motivată în fapt și în drept la pct. 2.2.1., pct. 2.2.2., pct. 2.2.3., pct. 2.2.4., pct. 2.2.5. „Motivul de fapt” și pct. 2.3.1., pct. 2.3.2., pct. 2.3.3, pct. 2.3.4., pct. 2.3.5. „Temeiul de drept”.

Prin urmare, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la susținerea contestatorului că decizia de impunere este nulă și se va proceda la analiza pe fond a cauzei.**

2. Referitor la suma de S lei, reprezentând impozit pe venit aferent anilor 2012-2016 în sumă de S lei și contribuție de asigurări sociale de sănătate aferentă anilor 2012-2016 în sumă de S lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG_AIF X, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina persoanei fizice această sumă, în condițiile în care aceasta a declarat că a consumat în interes propriu din produsele afacerii și nu a emis bon fiscal.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate, organul de control fiscal a constatat că, conform declarațiilor date de contribuabil, prin Declarația pe propria răspundere dată în data de 12.04.2018 în fața echipei de control fiscal, contribuabilul a consumat produse din gestiune în valoare de S lei/lună, fără a înregistra un venit corespunzător în valoare de S lei/lună, și fără a elibera bon fiscal.

În consecință, a stabilit în sarcina **persoanei fizice X Bârlad, jud. Vaslui, un venit brut anual în sumă de S lei (S lei/lună x 12 luni).**

Astfel, s-a stabilit în sarcina persoanei fizice un **impozit pe venit în sumă de S lei** (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016) **aferente veniturilor în sumă de S lei** (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016) și **contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei** (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016) **aferente veniturilor în sumă de S lei** (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016).

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **art. 11** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se 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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.

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”.

Din aceste prevederi legale se reține că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

De asemenea, 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.

- Din punctul de vedere al impozitului pe venit, pentru perioada 2012-2015, sunt aplicabile prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 36 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 48

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

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile 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;

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[...]”.

„Norme metodologice:

36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.

Prin activități adiacente se înțelege toate activitățile care au legătură cu obiectul de activitate autorizat.

În venitul brut al afacerii se include și suma reprezentând contravaloarea bunurilor și drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitării activității și la încetarea definitivă a acesteia în patrimoniul personal al contribuabilului, operațiune considerată din punct de vedere fiscal o înstrăinare. Evaluarea acestora se face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.

[...]”.

• Din punctul de vedere al impozitului pe venit, pentru anul 2016, sunt aplicabile prevederile art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 7 din Hotărârea Guvernului Nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se 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 69.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[...]”.

“7. (1) Potrivit prevederilor art. 68 din Codul fiscal, în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.

Prin activități adiacente se înțelege toate activitățile care au legătură cu obiectul de activitate autorizat.

(2) În venitul brut al afacerii se include și suma reprezentând contravaloarea bunurilor și drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitării activității în patrimoniul personal al contribuabilului, operațiune considerată din punct de vedere fiscal o înstrăinare. Evaluarea acestora se face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile. De asemenea, se precizează că venitul brut este reprezentat de sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

Totodată se specifică faptul că nu sunt acceptate la deducere sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Suma reprezentând contravaloarea bunurilor și drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitării activității în patrimoniul personal al contribuabilului se evidențiază ca venit impozabil.

• De asemenea, sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

ART. 6

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz".

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune care a fost efectuată pentru a putea fi evidențiată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ.

Persoanele care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și cei care le-au înregistrat în contabilitate sunt direct răspunzătoare.

- Cu privire la contrapartida care trebuie să existe între venituri și cheltuieli, pentru anii 2012-2014 sunt aplicabile prevederile pct. 42 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru anii 2015-2016 sunt aplicabile prevederile pct. 53 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor”.

„53. – [...] (2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesoșite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)”.

Conform acestor prevederi legale, în contabilitate se evidențiază atât cheltuielile, cât și veniturile aferente exercițiului financiar.

- În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru anii 2012-2015, sunt aplicabile prevederile art. 296¹⁸, art. 296²¹, art. 296²² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 296¹⁸

„Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

[...]

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

[...]

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

[...]

„CAPITOLUL II

Contribuții sociale obligatorii privind persoanele care realizează venituri din activități independente, activități agricole și asocieri fără personalitate juridică

ART. 296[^]21

Contribuabili

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

a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale; [...]

ART. 296[^]22

„Baza de calcul

[...]

(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”.

• În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru anul 2016, sunt aplicabile prevederile art. 155, art. 156, art. 170 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 155

„Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

[...]

c) venituri din activități independente, definite conform art. 67; [...]

ART. 156

„Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală; [...]

„SECȚIUNEA a 5-a

Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente, din activități agricole, silvicultură, piscicultură, din asocieri fără personalitate juridică, precum și din cedarea folosinței bunurilor

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 independent, 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”.

Din aceste prevederi legale se reține că, pentru veniturile obținute din activități independente, contribuabilii datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, care se determină în procent de 5,5% asupra bazei de calcul (diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independent, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate).

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în urma verificării efectuate, petentul a declarat că lunar consumă bunuri aparținând afacerii pentru care nu emite bon fiscal.

Așa după cum rezultă din prevederile legale invocate, în contabilitate trebuie să se evidențieze toate cheltuielile și toate veniturile, respectiv toate încasările și plățile.

Astfel, cu banii obținuți din afacere petentul a achiziționat o serie de bunuri pe care le-a consumat în interes propriu, dar nu a emis bon fiscal pentru acestea, deci nu a evidențiat venitul/încasarea aferente afacerii.

Prin urmare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri suplimentare în sumă de **S lei** (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016).

În ceea ce privește susținerea petentului că organul de inspecție fiscală precizează în actul de control că, contribuabilul a consumat produse din gestiune fără a înregistra un venit corespunzător, dar nu a stabilit suplimentar venituri din activități comerciale, pentru a stabili starea de fapt fiscală, ci a considerat acel „venit corespunzător” drept cheltuială nedeductibilă, facem, precizarea că nu ne însușim punctul său de vedere întrucât prin decizia de impunere s-a stabilit suplimentar impozit pe venit și

contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile stabilite suplimentar.

Organul de inspecție fiscală a constatat că petentul nu a evidențiat veniturile obținute, aferente bunurilor achiziționate de întreprinderea individuală.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a invocat prevederile legale aplicabile pentru venituri.

În ceea ce privește susținerea contestatorului că adaosul comercial practicat este în funcție de coeficientul „K” și este unul anual și nu după cum este înscris în raportul de inspecție fiscală că ar fi cuprins între 15 și 46%, facem precizarea că, în primul rând organul de inspecție fiscală a stabilit veniturile suplimentare pe baza declarației depuse de contestator care a afirmat că lunar consumă bunuri din afacere în sumă de S lei, pentru care nu emite bonuri.

Prin urmare, suma de S lei declarată de contribuabil, reprezintă bunuri consumate, deci cheltuielile efectuate de întreprinderea individuală cu achiziția lor au fost în sumă de S lei, iar inspecția fiscală a stabilit venituri la nivelul aceleiași sume, deci nu a adăugat un adaos comercial.

Efectul fiscal este zero (0 lei venituri-0 lei cheltuieli), nu este adaos comercial, deci contribuabilul nu a fost lezat în drepturile sale prin stabilirea unui adaos peste cel practicat.

Pe de altă parte, cu privire la susținerea petentului că are o singură cotă de adaos comercial pe an și că afirmația organului de inspecție fiscală că ar practica un adaos comercial cuprins între 15 și 46%, facem precizarea că, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. VSG_AIF X, organele de inspecție fiscală precizează că:

„...aceste afirmații sunt reale, (nota de recepție nr. 274/24.12.2016 cu un adaos de 46%), adaosul mediu a fost calculat de către echipa de inspecție fiscală pentru fiecare an când s-a verificat cheltuielile deductibile privind mărfurile evidențiate de către contribuabil.”

În ceea ce privește susținerea petentului că declarația a dat-o sub stres și constrângere, facem precizarea că nu ne însușim punctul său de vedere în susținerea favorabilă a contestației, întrucât declarația este semnată și ștampilată de către acesta și își produce efectele.

Potentul nu demonstrează că a formulat o sesizare, o petiție în instanță sau la alte organe abilitate să soluționeze și să cerceteze anumite plângeri.

Conform prevederilor **art. 72, art. 73, art. 124** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul are sarcina de a colabora și de a prezenta inspecției fiscale toate argumentele și explicațiile pentru lămurirea situației de fapt fiscale:

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”.

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”.

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”.

Cu privire la susținerea contestatorului că organele de inspecție fiscală nu au verificat situația de fapt fiscală a contribuabilului, respectiv nu au verificat stocul scriptic și stocul factic, inventarul efectuat, facem precizarea că în Raportul de inspecție fiscală la pag. 3 organul de inspecție fiscală a analizat și stocul de marfă și inventarierea bunurilor și a dat măsuri pentru reglarea evidenței.

De asemenea, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. VSG_AIF X, organele de inspecție fiscală aduc lămuriri suplimentare și precizează că:

“Referitor la inventarierea stocurilor de marfă:

-contribuabilul în prezența echipei de inspecție fiscală, a efectuat în data de 12.04.2018 inventarierea stocului de marfă, constatând un stoc factic în sumă de S lei;

-de menționat că tot în data de 12.04.2018, s-a găsit suma încasată de II X prin doamna X-vânzător cu contract de muncă, de S lei fără a se elibera în acea zi vreun bon fiscal. Și acest fapt a contribuit la neconcordanța constatată între stocul factic și cel scriptic (stabilit de către echipa de inspecție fiscală în urma verificării documentelor de evidență contabilă, efectuată la sediul organului de control).

RULAJ MĂRFURI ȘI VENITURI 01.01.2012-12.04.2018

[...]

Stoc 12.04.2018.....S lei

Stoc factic 12.04.2018.....S lei

DiferențaS lei

Pentru diferența constatată (S lei), s-a pus în vederea contribuabilului eliberarea de bonuri fiscale în sumă de S lei, contribuabilul conformându-se în acest sens.”

Se observă astfel că organul de inspecție fiscală a analizat și stocul de marfă și inventarierea bunurilor și a dat măsuri pentru reglarea evidenței.

Prin urmare, susținerea petentului nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește susținerea petentului că organul de inspecție fiscală constată în actul de control “erori privind cheltuielile declarate față de evidența contabilă”, dar nu aduce argumente, facem precizarea că nu ne însușim afirmația contestatorului în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât prin raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală susține că la stabilirea suplimentară a impozitului pe venit și a contribuției de asigurări sociale de sănătate au stat o serie de aspecte, respectiv:

- erori privind cheltuieli declarate față de evidența contabilă;
- spațiul de desfășurare bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;
- alte cheltuieli efectuate (lemne foc, benzină, reparații auto) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;
- adaos comercial cuprins între 15 și 46%.

De asemenea, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. VSG_AIF X, organele de inspecție fiscală aduc lămuriri suplimentare și precizează că:

“În urma verificării evidenței contabile care a avut loc la sediul organelor de inspecție fiscală, în balanțele de verificare, față de sumele din totalul “sume clasa 6”, reprezentând cheltuielile efectuate de către contribuabil, conforme cu documentele justificative, la data de 31.12. a fiecărui an care a făcut obiectul inspecției fiscale, și sumele reprezentând cheltuieli menționate în declarațiile de venit anuale (D 200), apar următoarele diferențe:

Anul verificat	Total cheltuieli evidențiate în clasa 6 în balanțele de verificare;	Total cheltuieli declarate de către contribuabil prin D 200	Diferențe
2012	S	S	S
2013	S	S	S
2014	S	S	S
2015	S	S	S
2016	S	S	S
Total	S	S	S

Cuantificând eroarea menționată în raportul de inspecție fiscală privind “cheltuieli declarate față de evidența contabilă” se observă pe toată perioada verificată o diferență în minus de S lei.”

În ceea ce privește susținerea petentului că a fost calculată eronat contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2016, întrucât suma corectă este de S lei și nu S lei, precizăm că nici în această afirmație nu va fi

reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât CASS stabilită suplimentar în sumă de S lei pentru anul 2016 a fost calculată corect, astfel:

-S lei reprezintă CASS aferentă veniturilor în sumă de S lei (S lei x 5,5 %) stabilite suplimentar ca urmare a constatării că petentul a consumat în interes personal bunuri achiziționate cu banii afacerii, pentru care nu a emis bonuri;

-S lei reprezintă diferență de CASS rezultată din evidența contabilă (S lei x 5,5% = S lei) față de CASS declarată de contribuabil și stabilită prin decizia de impunere nr. X (S lei x 5,5% = S lei) emisă de Serviciul Fiscal Municipal Bârlad.

Cu privire la CASS în sumă de S lei, precizăm că aceasta a fost stabilită în mod legal de către organele de inspecție fiscală, acestea având sarcina/obligația de a stabili suplimentar diferențe de sume rezultate între cele provenind din evidența contabilă și cele rezultate din declarațiile depuse, conform prevederilor **art. 113** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

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;

[...]

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

[...]”.

În ceea ce privește susținerea petentului că și din actul de control rezultă că acesta a fost de bună credință, la capitolul cheltuieli organul de inspecție fiscală precizând următoarele:

“-spațiul de desfășurare bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate, executate de oamenii din cartier prin muncă patriotică;

-vânzare maxim 400 lei/zi, 20-30 clienți;

-alte cheltuieli efectuate (lemne foc, benzină, reparații auto, chirie) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;”,

precizăm că din analiza deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală nu rezultă cele susținute de contestator, respectiv că investițiile au fost, **“executate de oamenii din cartier prin muncă patriotică”** și că are **“vânzare maxim 400 lei/zi, 20-30 clienți”**.

Nu înțelegem motivul pentru care petentul a inserat cuvintele respective în citatul dat. Prin introducerea cuvintelor respective acesta a încercat să denatureze constatările organelor de inspecție fiscală cu scopul de a prezenta situația în favoarea sa.

• Facem precizarea că falsul în declarații este prevăzut de **art. 326 și art. 175** din Legea nr. 286/2009 din 17 iulie 2009 privind Codul penal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 326

„Falsul în declarații

Declararea necorespunzătoare a adevărului, făcută unei persoane dintre cele prevăzute în art. 175 sau unei unități în care aceasta își desfășoară activitatea în vederea producerii unei consecințe juridice, pentru sine sau pentru altul, atunci când, potrivit legii ori împrejurărilor, declarația făcută servește la producerea acelei consecințe, se pedepsește cu închisoare de la 3 luni la 2 ani sau cu amendă”.

ART. 175*)

„Funcționar public

(1) Funcționar public, în sensul legii penale, este persoana care, cu titlu permanent sau temporar, cu sau fără o remunerație:

a) exercită atribuții și responsabilități, stabilite în temeiul legii, în scopul realizării prerogativelor puterii legislative, executive sau judecătorești;

b) exercită o funcție de demnitate publică sau o funcție publică de orice natură;”.

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, faptul că prin contestația formulată petentul nu aduce argumente și documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, faptul că a obținut venituri pe care nu le-a evidențiat în contabilitate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri impozabile, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la impozitul pe venit în sumă de S lei** (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016) **aferele veniturilor în sumă de S lei** (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016) și cu privire la **contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei** (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016) **aferele veniturilor în sumă de**

S lei (S lei pentru anul 2012+S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016).

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **Persoana fizică X Bârlad, jud. Vaslui** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG_AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. VSG_AIF X, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

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

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

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

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU,

ÎNTOCMIT,