



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală



Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

DECIZIE nr. 2510/ 28.03.2019
privind modul de soluționare a contestației formulată de **X** înregistrată la
D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DGR .../27.12.2018

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Arad – Inspectie Fiscală cu adresa nr. ARG-AIF .../17.12.2018, asupra contestației formulate de **X** cu sediul în municipiul Arad, ..., jud.Arad, CIF ..., reprezentată legal prin dl. ... în calitate de președinte și sediul procesual ales la Cabinet de avocat ... din Arad, ... jud.Arad, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR .../07.11.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .../07.11.2018 privind suma totală de ... lei, reprezentând:

- TVA stabilită suplimentar: ...08 lei;
- Impozit pe profit : ... lei.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../07.11.2018 emis de către A.J.F.P Arad– Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:
„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de

inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare,” coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR .../07.11.2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../07.11.2018 , se rețin următoarele:

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, raportat la data comunicării actelor contestate, respectiv 12.11.2018, potrivit semnăturii de luare la cunoștință de pe ultima filă a deciziei de impunere contestate, fiind înregistrată la AJFP Arad sub nr.ARG_AIF .../11.12.2018 și la DGRFP Timișoara sub nr.TMG_DGR .../27.12.2018.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestație, petenta susține următoarele:

Prin raportul de inspectie fiscala atacat, s-a efectuat o inspectie fiscala avand ca obiect verificarea activitatii economice, pentru perioada 2012-aprilie 2017, respectiv modul în care s-au calculat obligațiile fiscale la bugetul statului constand din impozit pe profit și TVA.

Petenta a fost inființată în baza OG26/2000 , având ca obiect de activitate și organizarea unor activitati de natura economica în vederea realizarii de venituri necesare realizarii scopului propus al asociatiei.

Petenta a deschis cele 16 puncte de lucru mentionate în procesul verbal cu obiect de activitate comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare predominantă de produse alimentare, bauturi și tutun.

Prin procesul verbal atacat s-a retinut ca prin punctele de lucru deschise s-au realizat venituri în suma totala de ...9 lei, din care valoarea adaosului comercial practicat este de ... lei, estimându-se ca pe perioada verificata petenta nu a achitat suma de ... lei cu titlu de TVA si suma de ... lei cu titlu de impozit pe profit, suma totală datorata bugetului statului fiind de ... lei.

Veniturile realizate si adaosul comercial au fost stabilite prin estimare, respectiv prin comparare cu rulajul de marfa și adaosul comercial practicat de alti cornercianti .

Petenta consideră că procesul verbal atacat este netemeinic și nelegal, invocând următoarele motive:

- cele 16 puncte de lucru verificate nu au functionat pe toata durata verificata, pe de o parte, iar pe de alta parte punctele de lucru Frumușeni, Maderat, Pecica și Nădlac nu au fost verificate în fapt;

- organele de control, la estimarea veniturilor realizate de petentă, s-au raporat la adaosul comercial practicat de comercianti de profesie, retinand o medie de 38,73% adaos comercial;

- conform dispozitiilor din Codul fiscal, fiind o organizație non-profit, a practicat un adaos comercial între 1 și 10 %.

Petenta solicita următoarele:

- pentru perioada 2012- aprilie 2017, să se verifice evidentele fiscale pe fiecare punct de lucru, considerarea ca baza de calcul a obligatiilor fiscale doar operatiunile comerciale ce rezulta din evidentele contabile, atat cu privire la veniturile realizate din incasari, cât și cu privire la

adaosul comercial practicat în realitate;

- verificarea perioadei în care a functionat fiecare punct de lucru, respectiv cand si-a început activitatea si cand și-a încetat activitatea fiecare punct de lucru;

- deducerea cheltuielilor deductibile și centralizarea veniturilor la nivelul asociației, iar în cazul depășirii plafonului anual legal de 65.000 euro, echivalent 220.000 lei, sa se calculeze TVA aferentă și impozitul aferent, în cazul depășirii venitului net anual de 15.000 euro;

- la calculul venitului net realizat sa se deduca, pe langa pretul de achizitie a marfurilor si celelalte cheltuieli deductibile si salariile platite de asociatie colaboratorilor în baza contractelor de munca încheiate cu acestia, conform centralizatorului de salarii, precum si pretul de achizitie al imobilului în care functioneaza sediul asociatiei.

Se solicita ca orice act de procedură sa fie comunicat la sediul asociatiei din Arad, ..., jud. Arad.

În drept, petenta își întemeiază contestatia pe disp. din Titlul VIII intitulat "solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale", art.268 și urm., Capitolul I, II, III, IV din L.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și pe disp. L.571/2003 privind Codul Fiscal, OG 26/2000 cu privire la asociații si fundații.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

1) *Cu privire la impozitul pe profit*

Perioada verificată: 01.01.2012 - 31.12.2017

Asociația Liga Județeană a Pensionarilor Arad nu a calculat si nu a declarat impozit pe profit pentru activitatea economica desfasurata (activitate de comert cu produse alimentare si nealimentare care nu intra la scutirea de la plata impozitului pe profit in prevederile Codului fiscal).

Asociația nu a condus corect evidenta contabila in conformitate cu prevederile Legii 82/1991 republicata si ale OMFP 1802/2014, OMFP 2634/2015, in sensul ca nu a inregistrat in evidenta contabila veniturile realizate din activitatea economica in aceasta perioada, nu a condus evidenta cheltuielilor , a conturilor de trezorerie nu a calculat si nu a declarat obligatiile datorate bugetului de stat.

Asociația a desfășurat comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vanzare predominanta de produse alimentare, bauturi si tutun, prin intermediul punctelor de lucru deschise în mai multe localitati din jud.Arad, respectiv:

În lipsa documentelor de evidenta contabila, în vederea stabilirii starii de fapt fiscale a asociatiei si a determinarii obligatiilor datorate bugetului de stat, s-a procedat la analiza informatiilor existente în bazele de date ANAF, respectiv livrarile declarate de alti operatori economici catre Liga Judeteana a Pensionarilor Arad prin intermediul declaratiei D394, pentru perioada 2012-2017. Astfel, s-a constatat ca asociatia Liga Judeteana a Pensionarilor Arad a achizitionat marfuri în scopul comercializarii de la diversi fumizori in suma totala de lei .

În conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003, respectiv Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, asociatia avea obligatia determinarii, declararii si achitarii la bugetul de stat a obligatiei privind impozitul pe profit.

În vederea estimarii bazelor de impunere pentru determinarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, s-a aplicat metoda marjei profitului, în conformitate cu prevederile art. 67 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art.106 din Legea 207/2015 si Ordinul 3389/2011 . Metoda consta in estimarea venitului unui contribuabil pentru determinarea obligatiei fiscale, pe baza utilizarii unor elemente considerate tipice, exprimate in procente sau proportii pentru activitatea desfasurata de acesta.

Veniturile realizate si costul vanzarilor pot fi stabilite pornind de la anumite elemente de venit sau cheltuiala cunoscute, care vor fi ponderate sau ajustate folosind procente caracteristice pentru activitatea desfasurata .

In temeiul art. 58 din Legea nr.207/2015, au fost solicitate informatii cu privire la adaosul comercial mediu practicat de catre patru dintre operatorii economici care isi desfasoara activitatea economica in fostele locatii ale punctelor de lucru apartinand asociatiei X, respectiv:

Urmare a solicitarii transmise catre operatorii economici, acestia au comunicat, adaosul comercial practicat, astfel:

- ... SRL, adaos comercial mediu practicat: 23,42%,
- PFA ..., adaos comercial mediu practicat: 99%,
- I.I. ... ,adaos comercial practical: 20%-25%.

Adaosul comercial mediu practicat este de: 38,73%.

Conform prevederilor art. 65 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicand procentul mediu de adaos comercial realizat din activitati comerciale similare asupra costului de achizitie a marfurilor comercializate, a rezultat ca in perioada verificata, Asociația a realizat venituri estimate din comercializarea marfurilor in suma totala de ... lei,

din care valoarea adaosului comercial realizat este de ... lei, conform tabelului anterior.

La calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit s-au avut în vedere cheltuielile cu achiziția marfurilor, fiind impozitat doar adaosul comercial rezultat din refacerea operațiunilor comerciale desfășurate în perioada 01.01.2012 - 31.12.2017, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 cu completările și modificările ulterioare și alin.25 alin.(1) din Legea 227/2015 cu completările și modificările ulterioare.

Profitul impozabil aferent perioadei 2012 - 2017 este în suma de ... cu un impozit aferent în suma de ... lei (... x 16%).

2) Cu privire la TVA

În perioada verificată (01.01.2012-31.12.2017), asociația a desfășurat activitate economică, conform cod CAEN 4711 - "Comert cu amanuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun", prin intermediul punctelor de lucru deschise în mai multe localități.

Din baza de date ANAF operațiunile economice desfășurate de către X (comert cu produse alimentare și nealimentare) au depășit plafonul de 65.000 euro, respectiv 220.000 lei, prevăzut la art. 152 alin.(1) din Legea 571/2003 cu completările și modificările ulterioare și art. 310 alin.(1) din Legea 227/2015 cu completările și modificările ulterioare privind Codul fiscal.

În vederea stabilirii obligațiilor de plată către bugetul de stat, s-a procedat la estimarea bazei de impunere, în temeiul art. 65 și 67 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură și a art. 106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale a asociației și a determinării obligațiilor datorate bugetului de stat, s-a procedat la analiza informațiilor existente în bazele de date ANAF, respectiv livrarile declarate de alți operatori economici către X prin intermediul declarației D394. Astfel, s-a constatat că asociația X a achiziționat marfuri în scopul comercializării de la diverși furnizori printre care:

Coroborând valoarea marfurilor achiziționate cu veniturile realizate din vânzarea acestora, s-a constatat că unitatea verificată depășește plafonul de 65.000 euro, astfel că după depășirea plafonului până la care beneficia de scutire de la plată TVA pentru activitatea de comert cu amanuntul, asociația X avea obligația să se înregistreze, să declare și să plătească TVA aferentă livrării marfurilor către populație.

Față de cele prezentate mai sus, urmare a verificărilor efectuate, au fost reconsiderate operațiunile comerciale derulate de agentul economic verificat în vederea estimării bazelor de impunere pentru determinarea

impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat prin aplicarea metodei marjei profitului, în conformitate cu prevederile art. 67 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală. Metoda constă în estimarea venitului unui contribuabil pentru determinarea obligației fiscale, pe baza utilizării unor elemente considerate tipice, exprimate în procente sau proporții pentru activitatea desfășurată de acesta .

Veniturile realizate și costul vânzărilor pot fi stabilite pornind de la anumite elemente de venit sau cheltuieli cunoscute, care vor fi ponderate sau ajustate folosind procente caracteristice pentru activitatea desfășurată .

În temeiul art. 58 din Legea nr. 207/2015, au fost solicitate informații cu privire la adaosul comercial mediu practicat de către patru dintre operatorii economici care își desfășoară activitatea economică în fostele locații ale punctelor de lucru aparținând asociației Liga Județeană a Pensionarilor Arad, respectiv:

Urmare a solicitării transmise către operatorii economici, aceștia au comunicat, adaosul comercial practicat, astfel:

- SRL, adaos comercial mediu practicat: 23,42%,
- PFA, adaos comercial mediu practicat: 99%,
- I.I. ,adaos comercial practicat: 20%-25%.
- PFA mediu practicat este de: 38,73%.

Urmare a constatărilor anterior prezentate, în perioada verificată, prin neconducerea corectă a evidenței contabile în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991 republicată și ale OMFP nr. 2239/2011, OMFP nr. 1802/2014 și OMFP nr. 2634/2015, asociația X nu a înregistrat , nu a declarat și nu a achitat către bugetul de stat TVA aferentă vânzărilor de marfuri comercializate prin punctele de lucru menționate anterior. Astfel:.....

TVA stabilită suplimentar prin prezentul Raport de Inspectie Fiscală este în sumă totală de lei;

- aferentă anului 2012 în sumă de ... lei
- aferentă anului 2013 în sumă de ... lei
- aferentă anului 2014 în sumă de ...lei
- aferentă anului 2015 în sumă de ... lei
- aferentă anului 2016 în sumă de ... lei
- aferentă anului 2017 în sumă de ... lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

X are sediul în municipiul Arad, jud.Arad, CIF, reprezentată legal prin dl. în calitate de președinte și în prezenta procedură de Cabinet de avocat ... din Arad, ..., jud.Arad, potrivit împuternicirii avocațiale seria AR ... cu nr..../10.12.2018, existentă în original la dosarul cauzei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **X**, în perioada 2012-2017, a obținut venituri estimate în cuantum de ... lei, din activități economice desfășurate la un număr de 16 puncte de lucru situate pe raza județului Arad, depășind plafonul legal neimpozabil de 15.000 euro stabilit prin Codul fiscal pentru organizațiile non-profit, neconducând evidențe contabile conform reglementărilor contabile, nedeclarând și neachitând bugetului de stat impozit pe profit și TVA aferente.

Întrucât petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală evidența contabilă pentru veniturile și cheltuielile efectuate, s-a procedat la estimarea veniturilor obținute pentru perioada 2012-2017, conform prevederilor Codului de procedură fiscală referitoare la estimare, organele fiscale determinând astfel, suplimentar, un profit impozabil în sumă de ... lei, cu un impozit aferent în sumă de ...lei.

Pentru depășirea plafonului de 65.000 euro, respectiv 220.000 lei, petenta avea obligația de a înregistra în scopuri de TVA, obligație pe care însă nu a respectat-o, astfel că organele fiscale au determinat suplimentar TVA în sumă de ... lei, prin aplicarea cotelor în vigoare pentru perioada 2012-2017 la adaosul comercial considerat a fi fost practicat de petentă.

Prin contestație petenta precizează că a deschis cele 16 puncte de lucru cu obiect de activitate comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun, dar acestea nu au functionat pe toată durata verificată, pe de o parte, iar pe de alta parte punctele de lucru ...nu au fost verificate în fapt.

De asemenea, consideră că adaosul comercial de 38,73% luat în calcul de organele fiscale este unul practicat de comercianții de profesie, organizațiile non-profit practicând un adaos comercial între 1 și 10 %.

Petenta solicită ca pentru perioada 2012- aprilie 2017, să se verifice evidentele fiscale pe fiecare punct de lucru, considerându-se ca bază impozabilă doar operațiunile comerciale ce rezultă din evidențele contabile, atât cu privire la veniturile realizate din încasări, cât și cu privire la adaosul comercial practicat în realitate, verificarea perioadei în care a functionat fiecare punct de lucru, deducerea cheltuielilor deductibile cu salariile plătite de asociație colaboratorilor în baza contractelor de muncă

încheiate cu acestia, precum și prețul de achiziție al imobilului în care funcționează sediul asociației.

1) Cu privire la impozitul pe profit

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.15 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 2012-2015, completate de cele ale pct.8 din Normele metodologice, preluate tot la art.15 alin.(3) în Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada 2016-2017:

“ART. 15 Scutiri

*(3) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin. (2). **Organizațiile prevăzute în prezentul alineat datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la alin. (2) sau în prezentul alineat, impozit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la [art. 17](#) alin. (1) sau [art. 18](#), după caz.***

Norme metodologice

“8. Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și depășesc limita prevăzută la alin. (3) plătesc impozit pentru profitul corespunzător acestora. Determinarea profitului impozabil se face în conformitate cu prevederile de la cap. II, titlul II din Codul fiscal. În acest sens se vor avea în vedere următoarele:

a) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal;

b) determinarea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal, prin parcurgerea următorilor pași:

- calculul echivalentului în lei a 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/ROL comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;

- calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit. a);

- stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite conform precizărilor anterioare;

c) stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a) și b);

d) *determinarea veniturilor impozabile prin scăderea din totalul veniturilor a celor de la lit. c);*

e) *calculul profitului impozabil corespunzător veniturilor impozabile de la lit. d), avându-se în vedere următoarele:*

(i) *stabilirea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile de la lit. d). Este necesară utilizarea de către contribuabil a unor chei corespunzătoare de repartizare a cheltuielilor comune;*

(ii) *stabilirea valorii deductibile a cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. (i), luându-se în considerare prevederile art. 21 din Codul fiscal;*

(iii) *stabilirea profitului impozabil ca diferență între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la pct. (ii);*

f) *calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau la art. 18 din Codul fiscal, după caz, asupra profitului impozabil stabilit la lit. e)."*

Pornind de la temeiul legal mai sus citat, se reține că petenta, pentru veniturile obținute ca urmare a activității de comercializare a bunurilor alimentare desfășurată prin punctele de lucru înființate în 16 locații, care depășesc echivalentul în lei a 15.000 euro, datorează bugetului de stat impozit pe profit.

Modul de calcul al impozitului pe profit este cel prevăzut la art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 2012-2015, prevederi preluate și de art.19 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada 2016-2017:

“ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

În vederea stabilirii veniturilor și cheltuielilor care concură la determinarea profitului impozabil, este necesară și obligatorie conducerea unei evidențe contabile, potrivit reglementărilor din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, completate cu prevederile OMFP nr. 3.055/2009 (*actualizat*) ,OMFP nr. 1802/2014 si OMFP nr. 2634/2015, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Din actele existente la dosarul cauzei se reține că petenta nu a înregistrat în evidența contabilă toate veniturile realizate din activitatea comercială desfășurată, nu a condus evidența cheltuielilor , a conturilor

de trezorerie, nu a calculat și nu a declarat obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

În lipsa documentelor de evidență contabilă, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a asociației și a determinării impozitului pe profit, s-a procedat la analiza informațiilor existente în bazele de date ANAF, iar în vederea estimării bazelor de impunere pentru determinarea impozitului pe profit s-a aplicat metoda marjei profitului, în conformitate cu prevederile art. 67 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, pentru perioada 2012-2015, precum și cele ale art.106 din Legea 207/2015 pentru perioada 2016-2017, completate cu prevederile pct.65.1 din Normele metodologice:

“Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la [art. 83](#) alin. (4);

*b) **în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidentele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.***

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Norme metodologice

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Facem precizarea că prin contestație petenta nu contestă metoda de estimare utilizată de organele de inspecție, ci doar faptul că veniturile estimate nu sunt reale, datorită faptului că punctele de lucru verificate nu au funcționat pe toată durata supusă controlului, iar adaosul comercial mediu luat în calcul de organele fiscale este unul specific comercianților, petenta nefiind comerciant, motiv pentru care a practicat un adaos comercial între 1 și 10%, fără a depune, în acest sens, vreun document.

Potrivit art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

[...]

d) dovezile pe care se întemeiază:[...]”.

se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze, pe lângă motivele de fapt și de drept, și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

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

„ Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”, coroborate cu cele ale art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“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”,

petenta fiind cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea

care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine petentei.

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

În ceea ce privește pretențiile petentei referitoare la modificarea modulului de calcul al impozitului pe profit stabilit suplimentar, prin luarea în considerare a anumitor elemente considerate de petentă ca și cheltuieli deductibile (cum ar fi: salariile plătite de asociație colaboratorilor în baza contractelor de muncă încheiate cu aceștia, precum și prețul de achiziție al imobilului în care funcționează sediul asociației), organul de soluționare a contestației constată că ele reprezintă aspecte care țin de organizarea contabilității fiecărei entități, atât pentru reflectarea unei situații patrimoniale fidele, conform reglementărilor contabile, cât și în vederea determinării obligațiilor către bugetul de stat.

Precizăm că petenta nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a prezentat argumente punctuale care să contrazică constatările organelor fiscale. Bilanțurile contabile, actele de înființare a asociației și centralizator de salarii pe perioada 2012-2017, depuse în copie, nu reprezintă documente în susținerea pretențiilor invocate și nu au legătură nemijlocită cu constatările organelor fiscale, care au generat stabilirea suplimentară de impozit pe profit.

Astfel că solicitarea din contestație privind recalcularea obligațiilor bugetare de către organele fiscale, ținându-se cont de anumiți factori, în condițiile în care petenta nu și-a respectat propriile obligații legale referitoare la determinarea, înregistrarea în contabilitate, declararea și virarea impozitelor și taxelor, reprezintă o pretenție nefondată și neîntemeiată.

Potrivit prevederilor la art.279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborate cu cele al pct.11.1 lit.a) din Ordinul 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, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR .../07.11.2018 , emisă de AJFP Arad-Inspecția Fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit.

2) Cu privire la TVA

În drept, sunt incidente prevederile art.152 alin.(1) și art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 2012-2015, prevederi preluate și de art.310 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada 2016-2017:

“ART. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform [art. 125^{^1}](#) alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la [art. 126](#) alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).

ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform [art. 145](#) alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;”

Din actele existente la dosarul cauzei se reține că în perioada 2012-2017 asociația a desfășurat activitate economică constând în comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun, prin intermediul unui număr de 16 puncte de lucru deschise în mai multe localități.

Din baza de date ANAF s-a constatat că operațiunile economice desfășurate de către petentă au depășit plafonul de 65.000 euro,

respectiv 220.000 lei, nefiind înregistrată nicio solicitare din partea petentei în vederea înregistrării în scopuri de TVA, conform prevederilor legale mai sus citate.

Potrivit prevederilor art.156 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, preluate și în Noul Cod Fiscal, completate de pct.79 alin.(1) din Normele metodologice, persoanele înregistrate în scopuri de TVA au obligația să țină evidențe corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice, după cum urmează:

“ ART. 156 Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.

Norme metodologice:

*“ 79.(2) **Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice** a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:*

a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

- 1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;*
- 2. livrări/prestări scutite de taxă sau pentru care locul livrării/prestării este în afara României;*
- 3. livrările de bunuri și/sau prestările de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;*
- 4. prestările de servicii efectuate conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal către beneficiari persoane impozabile stabilite în Comunitate, denumite prestări de servicii intracomunitare, pentru care locul este în afara României.*

b) valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

1. achiziții intracomunitare de bunuri;
2. achiziții de bunuri/servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (3) - (6) din Codul fiscal;
3. achiziții de bunuri, inclusiv provenite din import, și de servicii, taxabile, cărora li se aplică cote diferite de taxă;
4. achiziții de servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de către persoane impozabile stabilite în Comunitate, denumite achiziții intracomunitare de servicii.

c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;

d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;

e) calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, al taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro rata, evidențiind distinct:

1. taxa dedusă conform art. 147 alin. (3) din Codul fiscal;
2. taxa nededusă conform art. 147 alin. (4) din Codul fiscal;
3. taxa dedusă pe bază de pro rata conform art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.”

Așa după cum am menționat și la lit.a) Impozitul pe profit, petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici la contestație documentele de evidență contabilă, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a asociației și a determinării obligațiilor fiscale de natura TVA.

Astfel, s-a procedat la analiza informațiilor existente în bazele de date ANAF, iar în vederea estimării bazelor de impunere pentru determinarea TVA, s-a aplicat metoda marjei profitului, în conformitate cu prevederile art. 67 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, pentru perioada 2012-2015, precum și cele ale art.106 din Legea 207/2015 pentru perioada 2016-2017, completate cu prevederile pct.65.1 din Normele metodologice:

“Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

- a) în situația prevăzută la [art. 83](#) alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidentele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Norme metodologice

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Ca urmare a aplicării acestei metode s-a determinat TVA suplimentară în sumă de ... lei, aferentă unui adaos comercial estimat în sumă de ... lei.

Se face precizarea că petenta nu contestă modul în care a fost determinată TVA suplimentară (metoda folosită, cotele de TVA, perioada pentru care a fost calculată), ci solicită organelor fiscale o recalculare atât a obligației fiscale de natura TVA , cât și a impozitului pe profit, conform prevederilor legale referitoare la modul de evidențiere în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor, prevederi pe care petenta ar fi avut obligația să le respecte și să le aplice și care nu intră în sarcina organelor fiscale.

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

„ Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”,

coroborate cu cele ale art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“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”,

petenta fiind cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine petentei.

Ori petenta nu prezintă în susținerea contestației și a solicitării de recalculare a TVA niciun document din cele enumerate mai sus, specifice unei activități comerciale supusă TVA.

Pe cale de consecință, potrivit prevederilor la art.279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborate cu cele al pct.11.1 lit.a) din Ordinul 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, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR .../07.11.2018 , emisă de AJFP Arad-Inspekția Fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de **X**împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR .../07.11.2018, emisă de AJFP Arad-Inspekția Fiscală, privind suma totală de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit : ... lei.
- TVA stabilită suplimentar: ... lei

2. Prezenta decizie se comunică la:

- **X**cu sediul în municipiul Arad, ...jud. Arad;
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Arad – Inspekție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

...
DIRECTOR GENERAL