



## DECIZIA NR. 10297/13.06.2019

privind soluționarea contestației formulate de  
**Persoana fizică R reprezentant al Întreprinderii Individuale R,**  
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X  
sub nr. ..2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice  
Iași sub nr. ..2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ..2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ..2019, cu privire la contestația formulată de **Persoana fizică R.** din mun. ...., având CNP ....., reprezentant al **Întreprinderii Individuale R., CIF ..**

**Persoana fizică R.** 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. ..2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

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

Contestația formulată de petent 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 **...2019**, conform semnăturii depuse pe adresa de înaintare a actului atacat nr. ....2019, existentă în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **..2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. .2019.

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 investit să analizeze contestația.

**I. Persoana fizică R. CNP ..., reprezentant al I.I. R., CIF ..., 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. ..2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe venit, contribuție de asigurări sociale de sănătate și contribuție de asigurări sociale, motivând în susținere următoarele:**

Prin contestația formulată, petentul precizează că, în mod abuziv, nelegal, fără motiv, temei de drept, fără probe, în mod excesiv și neverosimil, organul de inspecție fiscală a stabilit sumele în sarcina sa având ca motivare afirmația: "Conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe proprie răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul..., a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (...)" în baza art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (C.F.) și art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (C.F.). precum și "unele aspecte (...)".

Potentul afirmă că, negăsind nimic incorect în actele contabile, prin metode "milițienești", organele de inspecție l-au determinat să dea acea declarație, pe care o consideră nelegală, necoroborată cu alte documente, și nu poate constitui mijloc de probă potrivit art. 55 din Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală precum și nici declarație, potrivit CAPITOLULUI III "Dispoziții privind declarația fiscală" din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, menționează faptul că organele de inspecție au încălcat și prevederile art. 72 "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." și art. 73 alin. (2) "Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii" din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, menționând "unele aspecte" care nu au legătură cu starea de fapt reală, fiind pure fabulații, neprobate de documentele contabile sau alte probe.

Afirmă că întreprinderea își desfășoară activitatea într-un spațiu închiriat și anexează poze cu așa zisele "investiții" și "mărfuri de calitate superioară și diversificată".

În drept, în ceea ce privește rolul inspecției fiscale, sunt aplicabile prevederile art. 7 alin. (2) și (3), art. 113, art. 118 alin. (5) și art. 131 alin. (1) și alin. (2) din Codul de procedură fiscală, precum și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3772/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice Cap. III pct. 3.1. și acestea nerespectate de organele de inspecție fiscală.

Menționează că a prezentat în termen organelor de inspecție fiscală punctul de vedere cu privire la proiectul de Raport de inspecție fiscală

(anexat), însă acestea au refuzat în mod abuziv să-l primească. Afirmă că se poate observa la pag. 25 că proiectul era completat deja cu faptul că acesta a renunțat la prezentarea punctului de vedere.

Astfel, în baza art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a pus la dispoziția organelor de inspecție toate evidențele contabile și fiscale din care reiese că a calculat corect obligațiile fiscale (anexează balanțele de verificare aferente perioadei 2013-2017), acestea au constatat că sunt întocmite corect, și în mod abuziv fără motiv de fapt, probe și teme de drept organele de inspecție au calculat obligații suplimentare de plată.

În concluzie, având în vedere aspectele de fapt și de drept menționate, solicită anularea/desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ..2019 precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, emise de către AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, privind sumele contestate.

În drept, își întemeiază solicitarea pe art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal; art. 7 alin. (2) și (3), art. 55, art. 72, 73 alin.(2), art.113, art. 118 alin. (5) și art. 131 alin. (1) și alin. (2), art. 268 și art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare; Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3772/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice Cap.III pct. 3.1..

Anexează în susținerea contestației, în copie, următoarele documente:

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ..2019;

- Raportul de inspecție fiscală nr. ..2019 (RIF);

- proiectul de raport de inspecție fiscală

- copie carte identitate administrator

- punctul de vedere cu privire la proiectul de raport de inspecție fiscală

- poze cu așa zisele "investiții" și "mărfuri de calitate superioară și diversificată"

- balanțele de verificare aferente perioadei 2013-2017.

**II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în urma inspecției fiscale efectuate la Întreprinderea Individuală R, CIF ..., a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale**

la persoane fizice nr. ..2019, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, prin care a stabilit în sarcina Persoanei fizice R., CNP ..., suma de S lei, reprezentând:

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

Inspecția fiscală efectuată la **Întreprinderea Individuală R., CIF ..**, a vizat perioada 01.01.2013-31.12.2017 cu privire la impozitul pe venit și 01.01.2013-31.12.2017 cu privire la contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Obiectul de activitate: “Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun”, cod CAEN 4711 “Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare de produse nealimentare”, cod CAEN 4719.

Situația juridică a contribuabilului este: activ.

**Cu privire la impozitul pe venit**, în urma inspecției fiscale efectuate, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina **Persoanei fizice R. CNP ...**, un **impozit pe venit în sumă de S lei** (S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016+S lei pentru anul 2017), astfel:

**Pentru anul 2013**, **Întreprinderea Individuală R., CIF ..**, a declarat următoarele:

- venit brut – S lei;
- cheltuieli deductibile - S lei;
- venit net 1 -pierdere- (-)S lei (=S lei venit brut-S lei cheltuieli deductibile);
- CASS (5,5%) - 0 lei;
- CAS (10,5%) - 0 lei;
- impozit pe venit - 0 lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2013 este următoarea:

- materiale auxiliare -S lei;
- obiecte de inventar - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- întreținerea și reparațiile - S lei;
- transport - S lei;
- bancare - S lei;
- serviciile la terți - S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar o bază în sumă de S lei**. Ținând cont de pierderea fiscală declarată în sumă de (-)2.505 lei, rezultă pentru anul 2013 un venit net lunar în sumă de S lei (= -S lei pierdere fiscală + S lei bază suplimentară) și un **impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP ...**

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în

care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2013, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală, în 2013 a lucrat 3 luni).

Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptățit echipa de inspecție fiscală să recalculeze veniturile nete obținute de agentul economic verificat și anume:

- locul unde este amplasat spațiul de desfășurare a activității (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate fapt menționat de contribuabil și în declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală;

- adaos comercial cuprins între 12 și 40%;

- luni cu o frecvență redusă de aprovizionări;

- cheltuieli efectuate (întreținere spațiu, combustibil transport și încălzire) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;

- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;

- marfa aprovizionată este de calitate superioară și diversificată;

- funcționează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;

- din datele extrase din evidența contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienți pe zi (puțini ținând cont de vadul comercial);

- veniturile nete declarate în declarația anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificați, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;

- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerț;

- nu are alte investiții;

Astfel ținând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R., CIF ..**

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2013 este următoarea:

- materiale auxiliare -S lei;

- obiecte de inventar - S lei;

- cheltuieli cu mărfurile - S lei;

- întreținerea și reparațiile - S lei;

- transport - S lei;

- bancare - S lei;

- serviciile la terți - S lei.

În consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei (S lei/lună \* 3 luni) și a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP .....**

**Pentru anul 2014, Întreprinderea Individuală R., CIF ..., a declarat următoarele:**



- venit brut - S lei;
- cheltuieli deductibile – S lei;
- venit net 1 -pierdere- (-)S lei (=S lei venit brut-S lei cheltuieli deductibile);
- CASS (5,5%) - 0 lei;
- CAS (10,5%) - 0 lei;
- impozit pe venit - 0 lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2014 este următoarea:

- materiale auxiliare -S lei;
- obiecte de inventar - S lei;
- combustibilul - S lei;
- energia și marfa - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- întreținerea și reparațiile - S lei;
- CASS - S lei;
- serviciile la terți - S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar o bază în sumă de S lei**. Ținând cont de pierderea fiscală declarată în sumă de (-)S lei, rezultă pentru anul 2014 un venit net lunar în sumă de S lei (= -S lei pierdere fiscală + S lei bază suplimentară) și un **impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP ....**

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2014, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală).

Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptățit echipa de inspecție fiscală să recalculeze veniturile nete obținute de agentul economic verificat și anume:

- locul unde este amplasat spațiul de desfășurare a activității (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate fapt menționat de contribuabil și în declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală;

- adaos comercial cuprins între 12 și 40%;
- luni cu o frecvență redusă de aprovizionări;
- cheltuieli efectuate (întreținere spațiu, combustibil transport și încălzire) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;
- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;
- marfa aprovizionată este de calitate superioară și diversificată;
- funcționează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;

- din datele extrase din evidența contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienți pe zi (puțini ținând cont de vadul comercial);

- veniturile nete declarate în declarația anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificați, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;

- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerț;

- nu are alte investiții;

Astfel ținând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R. CIF ....**

În consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei (S lei/lună \* 12 luni) și a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP ....**

**Pentru anul 2015, Întreprinderea Individuală R., CIF ..., a declarat următoarele:**

- venit brut - S lei;
- cheltuieli deductibile - S lei;
- venit net 1 - S lei (=S lei venit brut-S lei cheltuieli deductibile);
- CASS (5,5%) - S lei;
- CAS (10,5%) - 0 lei;
- venit net 2 - S lei;
- impozit pe venit - S lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2015 este următoarea:

- materiale auxiliare -S lei;
- energia și apa - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- chiria - S lei;
- CASS - S lei;
- alte impozite și taxe - S lei;
- serviciile la terți - S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar venituri în sumă de S lei**, astfel că diferența dintre venituri brute și cheltuieli deductibile este în quantum total de S lei (S lei/lună \* 12 luni). Prin urmare, venitul net înainte de calcularea contribuțiilor este în sumă de S lei.

Pentru venitul net în sumă totală de S lei, organul de inspecție fiscală a calculat CASS (5,5%) în sumă de S lei (din care suplimentar față de declarat S lei) și CAS (10,5%) în sumă de S lei.

Având în vedere cele două contribuții care trebuiau calculate și declarate de societate, rezultă un venit net impozabil pentru anul 2015 în sumă de S lei (=S lei venit net-S lei CASS-S lei CAS) căruia îi corespunde un impozit pe venit în sumă de S lei.

Întrucât **Întreprinderea Individuală R.**, a declarat un impozit pe venit în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în

sarcina **persoanei fizice R, o diferență de impozit pe venit pentru anul 2015 în sumă de S lei** (=S lei impozit pe venit-S lei declarat).

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2015, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală).

Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptățit echipa de inspecție fiscală să recalculeze veniturile nete obținute de agentul economic verificat și anume:

- locul unde este amplasat spațiul de desfășurare a activității (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate fapt menționat de contribuabil și în declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală;

- adaos comercial cuprins între 12 și 40%;

- luni cu o frecvență redusă de aprovizionări;

- cheltuieli efectuate (întreținere spațiu, combustibil transport și încălzire) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;

- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;

- marfa aprovizionată este de calitate superioară și diversificată;

- funcționează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;

- din datele extrase din evidența contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienți pe zi (puțini ținând cont de vadul comercial);

- veniturile nete declarate în declarația anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificați, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;

- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerț;

- nu are alte investiții;

Astfel ținând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R. CIF ....**

În consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei ( $S \text{ lei/lună} * 12 \text{ luni} - S \text{ lei venit net evidențiat de contribuabil}$ ) și a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP ....**

**Pentru anul 2016, Întreprinderea Individuală R., CIF ...., a declarat următoarele:**

- venit brut - S lei;

- cheltuieli deductibile - S lei;

- venit net 1 - S lei (=S lei venit brut-S lei cheltuieli deductibile);



- CASS (5,5%) - S lei;
- CAS (10,5%) - 0 lei;
- venit net 2 -S lei;
- impozit pe venit - S lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2016 este următoarea:

- energia și apa - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- întreținerea și reparațiile - S lei;
- prime de asigurare - S lei;
- chiria - S lei;
- transport de bunuri - S lei;
- servicii la terți - S lei;
- CASS - S lei;
- CAS - S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar venituri în sumă de S lei**, astfel că diferența dintre venituri brute și cheltuieli deductibile este în cuantum total de S lei (S lei/lună \* 12 luni). Prin urmare, venitul net înainte de calcularea contribuțiilor este în sumă de S lei.

Pentru venitul net în sumă totală de S lei, organul de inspecție fiscală a calculat CASS (5,5%) în sumă de S lei (din care suplimentar față de declarat S lei) la o bază obligatorie de S lei și CAS (10,5%) în sumă de S lei.

Având în vedere cele două contribuții care trebuiau calculate și declarate de societate, rezultă un venit net impozabil pentru anul 2016 în sumă de S lei (=S lei venit net-S lei CASS-S lei CAS) căruia îi corespunde un impozit pe venit în sumă de S lei.

Întrucât **Întreprinderea Individuală R.** a declarat un impozit pe venit în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **persoanei fizice R., o diferență de impozit pe venit pentru anul 2016 în sumă de S lei** (=S lei impozit pe venit-S lei declarat).

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2016, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală).

Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptățit echipa de inspecție fiscală să recalculeze veniturile nete obținute de agentul economic verificat și anume:

- locul unde este amplasat spațiul de desfășurare a activității (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate fapt menționat de contribuabil și în declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală;

- adaos comercial cuprins între 12 și 40%;

- luni cu o frecvență redusă de aprovizionări;
- cheltuieli efectuate (întreținere spațiu, combustibil transport și încălzire) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;
- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;
- marfa aprovizionată este de calitate superioară și diversificată;
- funcționează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;

-din datele extrase din evidența contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienți pe zi (puțini ținând cont de vadul comercial);

- veniturile nete declarate în declarația anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificați, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;

- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerț;

- nu are alte investiții;

Astfel ținând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R., CIF ...**

În consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei ( $S \text{ lei/lună} * 12 \text{ luni} - S \text{ lei venit net evidențiat de contribuabil}$ ) și a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP ....**

**Pentru anul 2017, Întreprinderea Individuală R., CIF ..., a declarat următoarele:**

- venit brut - S lei;
- cheltuieli deductibile - S lei;
- venit net 1 - S lei (=S lei venit brut-S lei cheltuieli deductibile);
- CASS (5,5%) - S lei;
- CAS (10,5%) - 0 lei;
- venit net 2 - S lei;
- impozit pe venit - S lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2017 este următoarea:

- combustibili - S lei;
- consumabile - S lei;
- obiecte de inventar - S lei;
- energia și apa - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- protocol, reclamă, publicitate - S lei;
- alte taxe și impozite - S lei;
- chiria - S lei;
- transport de bunuri - S lei;
- asigurările și protecția socială (CAS) - S lei;

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar venituri în sumă de S lei**, astfel că diferența dintre venituri brute și cheltuieli deductibile este în quantum total de S lei (S lei/lună

\* 12 luni). Prin urmare, venitul net înainte de calcularea contribuțiilor este în sumă de S lei.

Pentru venitul net în sumă totală de S lei, organul de inspecție fiscală a calculat CASS (5,5%) în sumă de S lei (din care suplimentar față de declarat S lei).

Având în vedere cele două contribuții care trebuiau calculate și declarate de societate, rezultă un venit net impozabil pentru anul 2017 în sumă de S lei (=S lei venit net-S lei CASS) căruia îi corespunde un impozit pe venit în sumă de S lei.

Întrucât **Întreprinderea Individuală R.**, a declarat un impozit pe venit în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **persoanei fizice R, o diferență de impozit pe venit pentru anul 2017 în sumă de S lei** (=S lei impozit pe venit-S lei declarat).

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2017, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală).

Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptățit echipa de inspecție fiscală să recalculeze veniturile nete obținute de agentul economic verificat și anume:

- locul unde este amplasat spațiul de desfășurare a activității (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate fapt menționat de contribuabil și în declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală;

- adaos comercial cuprins între 12 și 40%;

- luni cu o frecvență redusă de aprovizionări;

- cheltuieli efectuate (întreținere spațiu, combustibil transport și încălzire) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;

- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;

- marfa aprovizionată este de calitate superioară și diversificată;

- funcționează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;

- din datele extrase din evidența contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienți pe zi (puțini ținând cont de vadul comercial);

- veniturile nete declarate în declarația anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificați, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;

- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerț;

- nu are alte investiții;

Astfel ținând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R., CIF .....**

În consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei ( $S \text{ lei/lună} * 12 \text{ luni} - S \text{ lei venit net evidențiat de contribuabil}$ ) și a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei stabilit în sarcina Persoanei fizice R., CNP .....**

**Cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS),** în urma inspecției fiscale efectuate, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina petentului pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017 **o contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei (S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016+S lei pentru anul 2017)**, aferentă unei baze impozabile suplimentare în sumă de S lei ( $S \text{ lei pentru anul 2013} + S \text{ lei pentru anul 2014} + S \text{ lei pentru anul 2015} + S \text{ lei pentru anul 2016} + S \text{ lei pentru anul 2017}$ ), astfel:

-pentru anul 2013, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R. = S lei bază suplimentară pentru anul 2013 \* 5,5% = S lei.**

-pentru anul 2014, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R. = S lei bază suplimentară pentru anul 2014 \* 5,5% = S lei.**

-pentru anul 2015, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R. = S lei bază suplimentară pentru anul 2015 \* 5,5% = S lei.**

Întrucât petentul a declarat CASS în sumă de 6 lei, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., o diferență de CASS în sumă de S lei (=S lei datorată-S lei declarată).**

-pentru anul 2016, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R. = S lei bază suplimentară obligatorie pentru anul 2016 \* 5,5% = S lei.** Întrucât petentul a declarat CASS în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., o diferență de CASS în sumă de S lei (=S lei datorată-S lei declarată).**

-pentru anul 2017, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R.= S lei bază suplimentară pentru anul 2016 \* 5,5% = S lei.** Întrucât petentul a declarat CASS în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., o diferență de CASS în sumă de S lei (=S lei datorată-S lei declarată).**

**Cu privire la contribuția de asigurări sociale,** în urma inspecției fiscale efectuate, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina petentului pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017 **o contribuție de asigurări sociale în sumă de S lei (S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016)**, aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei (**S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016**), astfel:

-pentru anul 2013, **Persoana fizică R. nu datorează** contribuția de asigurări sociale;

-pentru anul 2014, **Persoana fizică R. nu datorează** contribuția de asigurări sociale;

-pentru anul 2015, **Persoana fizică R.** datorează contribuția de asigurări sociale în sumă de **S lei = S lei** bază suplimentară pentru anul 2015 \* 10,5%.

-pentru anul 2016, **Persoana fizică R.** datorează contribuția de asigurări sociale în sumă de **S lei = S lei** bază suplimentară pentru anul 2016 \* 10,5%.

-pentru anul 2017, **Persoana fizică R. nu datorează** contribuția de asigurări sociale.

**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 nu este motivată în fapt și în drept**

**În fapt**, petentul afirmă că, în mod abuziv, nelegal, fără motiv, temei de drept, fără probe, în mod excesiv și neverosimil, organul de inspecție fiscală a stabilit sumele în sarcina sa având ca motivare afirmația: "Conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe proprie răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul..., a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (...)" în baza art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (C.F.) și art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (C.F.) precum și "unele aspecte (...)".

**În drept**, în ceea ce privește nulitatea unui act administrativ fiscal, sunt aplicabile prevederile **art. 46 și art. 49** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 46**

**“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

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

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

[...]

**e) motivele de fapt;**

**f) temeiul de drept;**

[...]”.

**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 sau neprezentarea temeiului de drept nu se regăsesc printre acestea.

Facem precizarea că, în cauză, decizia de impunere contestată este motivată atât în drept, cât și în fapt la pct. 2.1.1., pct. 2.1.2, pct. 2.1.3., pct. 2.1.4., pct. 2.2.2., pct. 2.5.1., pct. 4.1..

În ceea ce privește legalitatea aplicării motivelor de fapt și de drept și susținerea petentei că declarația sa nu poate fi folosită la stabilirea suplimentară de debite în sarcina sa, precizăm că ne vom pronunța asupra acestora la următorul capăt de cerere unde vom analiza fondul cauzei.

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

**2. Referitor la suma de S lei, reprezentând impozit pe venit aferent anilor 2013-2017 în sumă de S lei, contribuție de asigurări sociale de sănătate aferentă anilor 2013-2017 în sumă de S lei, contribuția de asigurări sociale aferentă anilor 2013-2017 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. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, 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 obținut venituri pe care nu le-a evidențiat în contabilitate.**

**S lei, reprezentând:**

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

**În fapt, cu privire la impozitul pe venit,** în urma inspecției fiscale efectuate, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina **Persoanei fizice R., CNP ...**, un impozit pe venit în sumă de **S lei** (S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016+S lei pentru anul 2017), astfel:

**Pentru anul 2013, Întreprinderea Individuală R., CIF ..**, a declarat următoarele:

- venit brut – S lei;
- cheltuieli deductibile - S lei;
- venit net 1 -pierdere- (-)S lei (=S lei venit brut-S lei cheltuieli deductibile);
- CASS (5,5%) - 0 lei;
- CAS (10,5%) - 0 lei;
- impozit pe venit - 0 lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2013 este următoarea:

- materiale auxiliare -S lei;
- obiecte de inventar - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- întreținerea și reparațiile - S lei;
- transport - S lei;
- bancare - S lei;
- serviciile la terți - S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar o bază în sumă de S lei**. Ținând cont de pierderea fiscală declarată în sumă de (-)S lei, rezultă pentru anul 2013 un venit net lunar în sumă de S lei (= -S lei pierdere fiscală + S lei bază suplimentară) și un **impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP ....**

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2013, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală, în 2013 a lucrat 3 luni).

Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptățit echipa de inspecție fiscală să recalculeze veniturile nete obținute de agentul economic verificat și anume:

- locul unde este amplasat spațiul de desfășurare a activității (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreținut, cu

investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate fapt menționat de contribuabil și în declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală;

- adaos comercial cuprins între 12 și 40%;
- luni cu o frecvență redusă de aprovizionări;
- cheltuieli efectuate (întreținere spațiu, combustibil transport și încălzire) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;
- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;
- marfa aprovizionată este de calitate superioară și diversificată;
- funcționează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;
- din datele extrase din evidența contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienți pe zi (puțini ținând cont de vadul comercial);
- veniturile nete declarate în declarația anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificați, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;
- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerț;
- nu are alte investiții;

Astfel ținând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R., CIF ...**

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2013 este următoarea:

- materiale auxiliare - S lei;
- obiecte de inventar - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- întreținerea și reparațiile - S lei;
- transport - S lei;
- bancare – S lei;
- serviciile la terți - S lei.

În consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei ( $S \text{ lei/lună} * 3 \text{ luni}$ ) și a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP ....**

**Pentru anul 2014, Întreprinderea Individuală R., CIF ..., a declarat următoarele:**

- venit brut - S lei;
- cheltuieli deductibile - S lei;
- venit net 1 -pierdere- (-)S lei (=S lei venit brut-S lei cheltuieli deductibile);
- CASS (5,5%) - 0 lei;
- CAS (10,5%) - 0 lei;
- impozit pe venit - 0 lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2014 este următoarea:

- materiale auxiliare -S lei;
- obiecte de inventar - S lei;

- combustibilul - S lei;
- energia și marfa - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- întreținerea și reparațiile - S lei;
- CASS - S lei;
- serviciile la terți - S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar o bază în sumă de S lei**. Ținând cont de pierderea fiscală declarată în sumă de (-)S lei, rezultă pentru anul 2014 un venit net lunar în sumă de S lei (= -S lei pierdere fiscală + S lei bază suplimentară) și un **impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP ....**

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2014, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală).

Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptățit echipa de inspecție fiscală să recalculeze veniturile nete obținute de agentul economic verificat și anume:

- locul unde este amplasat spațiul de desfășurare a activității (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate fapt menționat de contribuabil și în declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală;

- adaos comercial cuprins între 12 și 40%;

- luni cu o frecvență redusă de aprovizionări;

- cheltuieli efectuate (întreținere spațiu, combustibil transport și încălzire) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;

- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;

- marfa aprovizionată este de calitate superioară și diversificată;

- funcționează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;

- din datele extrase din evidența contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienți pe zi (puțini ținând cont de vadul comercial);

- veniturile nete declarate în declarația anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificați, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;

- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerț;

- nu are alte investiții;

Astfel ținând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R., CIF ...**

În consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei (S lei/lună \* 12 luni) și a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP .....**

**Pentru anul 2015, Întreprinderea Individuală R., CIF ., a declarat următoarele:**

- venit brut - . lei;
- cheltuieli deductibile - . lei;
- venit net 1 - . lei (= . lei venit brut- . lei cheltuieli deductibile);
- CASS (5,5%) - S lei;
- CAS (10,5%) - 0 lei;
- venit net 2 - S lei;
- impozit pe venit - S lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2015 este următoarea:

- materiale auxiliare -S lei;
- energia și apa - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- chiria - S lei;
- CASS - S lei;
- alte impozite și taxe - S lei;
- serviciile la terți - S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar venituri în sumă de S lei**, astfel că diferența dintre venituri brute și cheltuieli deductibile este în quantum total de S lei (S lei/lună \* 12 luni). Prin urmare, venitul net înainte de calcularea contribuțiilor este în sumă de S lei.

Pentru venitul net în sumă totală de S lei, organul de inspecție fiscală a calculat CASS (5,5%) în sumă de S lei (din care suplimentar față de declarat S lei) și CAS (10,5%) în sumă de S lei.

Având în vedere cele două contribuții care trebuiau calculate și declarate de societate, rezultă un venit net impozabil pentru anul 2015 în sumă de S lei (=S lei venit net-S lei CASS-S lei CAS) căruia îi corespunde un impozit pe venit în sumă de S lei.

Întrucât **Întreprinderea Individuală R,** a declarat un impozit pe venit în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **persoanei fizice R., o diferență de impozit pe venit pentru anul 2015 în sumă de S lei** (=S lei impozit pe venit-S lei declarat).

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2015, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală).



Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptăţit echipa de inspecţie fiscală să recalculeze veniturile nete obţinute de agentul economic verificat şi anume:

- locul unde este amplasat spaţiul de desfăşurare a activităţii (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreţinut, cu investiţii a căror valoare nu a fost evidenţiată în contabilitate fapt menţionat de contribuabil şi în declaraţia pe propria răspundere dată în faţa echipei de inspecţie fiscală;

- adaos comercial cuprins între 12 şi 40%;

- luni cu o frecvenţă redusă de aprovizionări;

- cheltuieli efectuate (întreţinere spaţiu, combustibil transport şi încălzire) a căror valoare nu a fost evidenţiată în contabilitate;

- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;

- marfa aprovizionată este de calitate superioară şi diversificată;

- funcţionează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;

- din datele extrase din evidenţa contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienţi pe zi (puţini ţinând cont de vadul comercial);

- veniturile nete declarate în declaraţia anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificaţi, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;

- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerţ;

- nu are alte investiţii;

Astfel ţinând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecţie fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R., CIF .....**

În consecinţă, organul de inspecţie fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei ( $S \text{ lei/lună} * 12 \text{ luni} - S \text{ lei venit net evidenţiat de contribuabil}$ ) şi a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R. CNP ....**

**Pentru anul 2016, Întreprinderea Individuală R., CIF .....**, a declarat următoarele:

- venit brut - S lei;

- cheltuieli deductibile - S lei;

- venit net 1 - S lei (=S lei venit brut-S lei cheltuieli deductibile);

- CASS (5,5%) - S lei;

- CAS (10,5%) - 0 lei;

- venit net 2 – S lei;

- impozit pe venit - S lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2016 este următoarea:

- energia şi apa - S lei;

- cheltuieli cu mărfurile - S lei;

- întreţinerea şi reparaţiile - S lei;

- prime de asigurare - S lei;

- chiria - S lei;
- transport de bunuri - S lei;
- servicii la terți - S lei;
- CASS - S lei;
- CAS - S lei.

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar venituri în sumă de S lei**, astfel că diferența dintre venituri brute și cheltuieli deductibile este în cuantum total de S lei (S lei/lună \* 12 luni). Prin urmare, venitul net înainte de calcularea contribuțiilor este în sumă de S lei.

Pentru venitul net în sumă totală de S lei, organul de inspecție fiscală a calculat CASS (5,5%) în sumă de S lei (din care suplimentar față de declarat S lei) la o bază obligatorie de S lei și CAS (10,5%) în sumă de S lei.

Având în vedere cele două contribuții care trebuiau calculate și declarate de societate, rezultă un venit net impozabil pentru anul 2016 în sumă de S lei (=S lei venit net-S lei CASS-S lei CAS) căruia îi corespunde un impozit pe venit în sumă de S lei.

Întrucât **Întreprinderea Individuală R.**, a declarat un impozit pe venit în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **persoanei fizice R., o diferență de impozit pe venit pentru anul 2016 în sumă de S lei** (=S lei impozit pe venit-S lei declarat).

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2016, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală).

Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptățit echipa de inspecție fiscală să recalculeze veniturile nete obținute de agentul economic verificat și anume:

- locul unde este amplasat spațiul de desfășurare a activității (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate fapt menționat de contribuabil și în declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală;
- adaos comercial cuprins între 12 și 40%;
- luni cu o frecvență redusă de aprovizionări;
- cheltuieli efectuate (întreținere spațiu, combustibil transport și încălzire) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;
- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;
- marfa aprovizionată este de calitate superioară și diversificată;
- funcționează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;
- din datele extrase din evidența contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienți pe zi (puțini ținând cont de vadul comercial);

- veniturile nete declarate în declarația anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificați, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;

- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerț;

- nu are alte investiții;

Astfel ținând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R., CIF ..**

În consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei ( $S \text{ lei/lună} * 12 \text{ luni} - S \text{ lei venit net evidențiat de contribuabil}$ ) și a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R., CNP .....**

**Pentru anul 2017, Întreprinderea Individuală R., CIF ..., a declarat următoarele:**

- venit brut - S lei;
- cheltuieli deductibile - S lei;
- venit net 1 - S lei ( $= S \text{ lei venit brut} - S \text{ lei cheltuieli deductibile}$ );
- CASS (5,5%) - S lei;
- CAS (10,5%) - 0 lei;
- venit net 2 - S lei;
- impozit pe venit - S lei.

Structura cheltuielilor deductibile pentru anul 2017 este următoarea:

- combustibili - S lei;
- consumabile - S lei;
- obiecte de inventar - S lei;
- energia și apa - S lei;
- cheltuieli cu mărfurile - S lei;
- protocol, reclamă, publicitate - S lei;
- alte taxe și impozite - S lei;
- chiria - S lei;
- transport de bunuri - 10 lei;
- asigurările și protecția socială (CAS) – S lei;

În urma inspecției fiscale efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit **suplimentar venituri în sumă de S lei**, astfel că diferența dintre venituri brute și cheltuieli deductibile este în quantum total de S lei ( $S \text{ lei/lună} * 12 \text{ luni}$ ). Prin urmare, venitul net înainte de calcularea contribuțiilor este în sumă de S lei.

Pentru venitul net în sumă totală de S lei, organul de inspecție fiscală a calculat CASS (5,5%) în sumă de S lei (din care suplimentar față de declarat S lei).

Având în vedere cele două contribuții care trebuiau calculate și declarate de societate, rezultă un venit net impozabil pentru anul 2017 în sumă de S lei ( $= S \text{ lei venit net} - S \text{ lei CASS}$ ) căruia îi corespunde un impozit pe venit în sumă de S lei.

Întrucât **Întreprinderea Individuală R**, a declarat un impozit pe venit în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **persoanei fizice R., o diferență de impozit pe venit pentru anul 2017 în sumă de S lei** (=S lei impozit pe venit-S lei declarat).

Cu privire la baza stabilită suplimentar în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală precizează că, conform explicațiilor date de contribuabil, prin declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală, în care contribuabilul menționează faptul că din activitatea de comerț pe care a desfășurat-o în anul 2017, a realizat un venit net lunar în sumă de S lei (aspect menționat și în scris în declarația pe propria răspundere dată de către contribuabil în fața organelor de inspecție fiscală).

Totodată au fost identificate unele aspecte care au îndreptățit echipa de inspecție fiscală să recalculeze veniturile nete obținute de agentul economic verificat și anume:

- locul unde este amplasat spațiul de desfășurare a activității (la strada principală din localitate) având vad comercial bun, bine întreținut, cu investiții a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate fapt menționat de contribuabil și în declarația pe propria răspundere dată în fața echipei de inspecție fiscală;

- adaos comercial cuprins între 12 și 40%;

- luni cu o frecvență redusă de aprovizionări;

- cheltuieli efectuate (întreținere spațiu, combustibil transport și încălzire) a căror valoare nu a fost evidențiată în contabilitate;

- activitatea este continuă, a început activitatea în anul 2013;

- marfa aprovizionată este de calitate superioară și diversificată;

- funcționează în fiecare zi din săptămână, având program de lucru de la orele 7.00 la 22.00;

- din datele extrase din evidența contabilă se constată că are în medie un număr de 15-35 clienți pe zi (puțini ținând cont de vadul comercial);

- veniturile nete declarate în declarația anuală D200, sunt foarte mici pentru anii verificați, veniturile sunt mult sub nivelul salariul mediu anual pe economie;

- contribuabilul nu are alte surse de venit, veniturile pentru traiul zilnic sunt din această activitate de comerț;

- nu are alte investiții;

Astfel ținând cont de cele relatate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea venitului net anual impozabil realizat de **Întreprinderea Individuală R, CIF ....**

În consecință, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea suplimentară de venituri în sumă de S lei (S lei/lună \* 12 luni - S lei venit net evidențiat de contribuabil) și a **impozitului pe venit suplimentar în sumă de S lei** stabilit în sarcina **Persoanei fizice R..., CNP ....**

**Cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS)**, în urma inspecției fiscale efectuate, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina petentului pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017 **o**

**contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei (S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016+S lei pentru anul 2017), aferentă unei baze impozabile suplimentare în sumă de S lei (S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016+S lei pentru anul 2017), astfel:**

-pentru anul 2013, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R = S lei** bază suplimentară pentru anul 2013 \* 5,5% = **S lei**.

-pentru anul 2014, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R = S lei** bază suplimentară pentru anul 2014 \* 5,5% = **S lei**.

-pentru anul 2015, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R= S lei** bază suplimentară pentru anul 2015 \* 5,5% = S lei.

Întrucât petentul a declarat CASS în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina **Persoanei fizice R o diferență de CASS în sumă de S lei** (=Slei datorată-Slei declarată).

-pentru anul 2016, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R = S lei** bază suplimentară obligatorie pentru anul 2016 \* 5,5% = S lei. Întrucât petentul a declarat CASS în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina **Persoanei fizice RI o diferență de CASS în sumă de S lei** (=S lei datorată-S lei declarată).

-pentru anul 2017, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de **Persoana fizică R = S lei** bază suplimentară pentru anul 2016 \* 5,5% = **S lei**.

Întrucât petentul a declarat CASS în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina **Persoanei fizice R, o diferență de CASS în sumă de S lei** (=S lei datorată-S lei declarată).

**Cu privire la contribuția de asigurări sociale,** în urma inspecției fiscale efectuate, organul de control fiscal a stabilit suplimentar în sarcina petentului pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017 **o contribuție de asigurări sociale în sumă de S lei (S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016),** aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei (**S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016**), astfel:

-pentru anul 2013, **Persoana fizică R nu datorează** contribuția de asigurări sociale;

-pentru anul 2014, **Persoana fizică R nu datorează** contribuția de asigurări sociale;

-pentru anul 2015, **Persoana fizică R datorează** contribuția de asigurări sociale în sumă de **S lei = S lei** bază suplimentară pentru anul 2015 \* 10,5%.

-pentru anul 2016, **Persoana fizică R datorează** contribuția de asigurări sociale în sumă de **S lei = S lei** bază suplimentară pentru anul 2016 \* 10,5%.

-pentru anul 2017, **Persoana fizică R nu datorează** contribuția de asigurări sociale.

**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 2013-2015, 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;

[...]

(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;

[...]”.

„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 anii 2016-2017, sunt aplicabile prevederile art. 67, art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.6, pct. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 67**

## **“Definirea veniturilor din activități independente**

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

### **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. 69 și 70.**

**(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 efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:**

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

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

**[...]”.**

### **“SECȚIUNEA 1**

#### **Definirea veniturilor din activități independente**

**6. (1) În aplicarea prevederilor art. 67 din Codul fiscal, se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual și/sau într-o formă de asociere constituită potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice, în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri.**

**(2) Exercițarea unei activități independente, reglementată prin art. 67 din Codul fiscal, presupune desfășurarea acesteia cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri.**

**(3) O activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 din criteriile prevăzute la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal este o activitate independentă.**

**(4) Activitățile care generează venituri din activități independente cuprinse în cadrul art. 67 alin. (1) din Codul fiscal sunt, cu titlu de exemplu:**

**a) activități de producție;**

**b) activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;**

c) organizarea de spectacole culturale, sportive, distractive și altele asemenea;

d) activități al căror scop este facilitarea încheierii de tranzacții printr-un intermediar, cum ar fi: contract de comision, de mandat, de reprezentare, de agenție, de agent de asigurare și alte asemenea contracte încheiate în conformitate cu prevederile Codului civil, precum și a altor acte normative, indiferent de perioada pentru care a fost încheiat contractul;

e) vânzarea în regim de consignație a bunurilor cumpărate în scopul revânzării sau produse pentru a fi comercializate;

f) activități de editare, imprimare, multiplicare, indiferent de tehnica folosită, și altele asemenea;

g) transport de bunuri și de persoane;

h) activități de prestări de servicii”.

#### **“SECȚIUNEA a 2-a**

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

**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.**

**[..](4) Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 68 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.**

**(5) Sunt cheltuieli deductibile, cu titlu de exemplu următoarele:**

**a) cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;**

**b) cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;**

**c) cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru clienți;**

**d) chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere;**

**e) dobânzile aferente creditelor bancare;**

**f) cheltuielile cu comisioanele și cu alte servicii bancare;**

- g) cheltuielile cu primele de asigurare care privesc active corporale și/sau necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și primele de asigurare efectuate pentru asigurarea de risc profesional;
- h) cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile (activele) din patrimoniul personal/patrimoniul afacerii, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;
- i) cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații;
- j) cheltuielile cu energia și apa;
- k) cheltuielile cu transportul de bunuri și de persoane, altele decât cele prevăzute la art. 68 alin. (5) lit. j) din Codul fiscal;
- l) cheltuieli de natură salarială;
- m) cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit;
- n) cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu prevederile art. 28 din Codul fiscal, după caz;
- o) valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;
- p) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria/rata de leasing în cazul leasingului operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile în cazul leasingului financiar, stabilite în conformitate cu reglementările în materie privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;
- q) cheltuielile pentru pregătirea profesională și perfecționarea contribuabilului și a salariaților acestuia;
- r) cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;
- s) cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;
- t) cheltuielile efectuate pentru salariați pe perioada delegării/detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizațiile plătite acestora, precum și cheltuielile de transport și cazare;
- u) cheltuielile de reclamă și publicitate reprezintă cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui contribuabilului, produsului sau serviciului, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare când reclama și publicitatea se efectuează prin mijloace proprii. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate cu scopul stimulării vânzărilor;



v) contravaloarea cotei de 10% aplicată la venitul brut din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară, datorată biroului de expertiză locală, potrivit legislației privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară;

w) alte cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor.

Sunt cheltuieli deductibile și cele efectuate pentru întreținerea și funcționarea spațiilor folosite pentru desfășurarea afacerilor chiar dacă documentele sunt emise pe numele proprietarului, și nu pe numele contribuabilului”.

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.

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.

Totodată se specifică faptul că pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor, este necesar ca acestea să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

• 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.

• În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru anii 2013-2015, sunt aplicabile prevederile **art. 296<sup>18</sup>**, **art. 296<sup>21</sup>**, **art. 296<sup>22</sup>** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 296<sup>18</sup>**

**„Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale  
[...]**

**(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:**

[...]

**b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:**

**b<sup>1</sup>) 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<sup>21</sup>**

**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<sup>22</sup>**

**„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<sup>21</sup> 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 anii 2016-2017, 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:

**“SECȚIUNEA a 2-a**

**Veniturile pentru care se datorează contribuția, cotele de contribuții**

**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;[...]**”.

## **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.**

**(2) Pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, baza lunară de calcul prevăzută la alin. (1) nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut prevăzut la art. 143 alin. (2), în vigoare în anul pentru care se stabilește contribuția”.**

**• În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale pentru anii 2013-2015, sunt aplicabile prevederile art. 296<sup>18</sup>, art. 296<sup>21</sup>, art. 296<sup>22</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:**

### **ART. 296<sup>18</sup>**

**„Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

**[...]**

**(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:**

**a) pentru contribuția de asigurări sociale:**

**a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;**

**[...]”.**

### **„CAPITOLUL II**

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

### **ART. 296<sup>21</sup>**

**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<sup>22</sup>**

**„Baza de calcul**

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

[...]"

• În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale pentru anii 2016-2017, sunt aplicabile prevederile **art. 137, art. 138, art. 148, art. 155, art. 156, art. 170** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 137**

**“Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale**

**(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:**

[...]

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

[...]"

**ART. 138**

**“Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat**

**Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:**

**a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;**

[...]"

**ART. 148**

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

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

**[..](3) Pentru persoanele fizice prevăzute la alin. (1), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea. Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 143 alin. (2), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig”.**

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.

Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit și nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.

De asemenea, din prevederile legale invocate se reține și că, pentru veniturile obținute din activități independente, contribuabilii datorează contribuția de asigurări sociale, care se determină în procent de 10,5% asupra bazei de calcul.

Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea.

Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în urma verificării efectuate, petentul a declarat că în perioada 2013-2017 a realizat un venit net lunar în sumă de S-S lei.

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

Astfel, se reține că, din afacerea pe care o desfășoară petentul a încasat sume de bani, dar nu a evidențiat venitul/încasarea în evidența contabilă.



Prin urmare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri suplimentare, cu atât mai mult cu cât organul de inspecție fiscală a apreciat că stabilirea suplimentară de venituri se justifică având în vedere că locul de desfășurare a activității are vad bun, clienți, program prelungit.

**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.

Petentul nu demonstrează cu documente că a formulat o sesizare, o petiție în instanță sau la alte organe abilitate să soluționeze și să cerceteze anumite plângeri, prin care să sesizeze acele organe cu privire la modul de desfășurare a inspecției fiscale și cu privire la comportamentul organului de inspecție fiscală asupra sa.

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 au refuzat să primească punctul de vedere al contribuabilului cu privire la proiectul de raport de inspecție fiscală și că acest proiect de raport era deja completat cu faptul că petentul ar fi renunțat la discuția finală, precizăm următoarele:

-proiectul de raport de inspecție fiscală a fost înmânat contribuabilului în data de 26.02.2019, conform semnăturii depuse pe proiectul de raport existent în copie la dosarul cauzei;

-pe înștiințarea pentru discuția finală nr. ..2019, luată la cunoștință în data de ..2019, contribuabilul scrie că își va prezenta punctul de vedere în momentul când va primi raportul de inspecție fiscală, deci nu când va primi proiectul de raport de inpecție fiscală;

-din analiza raportului de inspecție fiscală și a proiectului de raport de inspecție fiscală se constată o serie de erori materiale, în sensul că la pag. 25 este menționat eronat numele "M." ca fiind titular și reprezentant al Întreprinderii Individuale R.. Precizăm că, chiar dacă organul de inspecție fiscală a înscris eronat acest nume, acest fapt nu este de natură să anuleze actul contestat;

-tot la pag. 25 se precizează inițial că i s-a prezentat și înmânat proiectul de raport de inspecție fiscală și contribuabilul nu a renunțat la discuția finală din data de ..2018;

-pe de altă parte, tot la pag. 25 se precizează că, contribuabilul nu a avut obiecțiuni cu privire la modul de desfășurare a inspecției fiscale și cu rezultatele inspecției fiscale și că a renunțat să-și prezinte în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală;

-la dosarul cauzei se regăsește punctul de vedere al contribuabilului, fără număr de înregistrare la organul de inspecție fiscală, având înscrisă data emiterii ..2019. Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..2019, organul de inspecție fiscală precizează că acest punct de vedere nu a fost prezentat echipei de inspecție fiscală.

Prin acest punct de vedere contribuabilul precizează că nu este de acord cu constatările organului de inspecție fiscală, întrucât acestea sunt făcute cu încălcarea prevederilor legale (dar nu menționează și argumentează care sunt prevederile legale încălcate), că declarația i-a fost luată în mod abuziv, având un caracter generalist și că nu poate fi considerată document justificativ, și că aspectele precizate de organul de inspecție fiscală sunt nereale, neechitabile și nerezonabile, neputând constitui bază legală sau motiv de fapt pentru stabilirea de diferențe.

Nu ne însușim cele înscrise de petent în punctul său de vedere, întrucât la stabilirea bazei de impunere, organul de inspecție fiscală ia în considerare toate documentele și declarațiile contribuabilului (nu numai cele care sunt formulare tip prin care se declară sume și care se depun la organul fiscal sunt declarații, ci și susținerile și afirmațiile, explicațiile date de contribuabil, răspunsurile acestuia la întrebările organului de inspecție fiscală).

Conform prevederilor **art. 6, art. 7, art. 10, art. 55, art. 58** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

## **ART. 6**

### **"Exercitarea dreptului de apreciere**

**(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale**

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

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

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal”.

#### **ART. 7**

**“Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor\*) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

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

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

#### **ART. 10**

**“Obligația de cooperare**

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

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

#### **“CAPITOLUL V**

#### **Administrarea și aprecierea probelor**

#### **SECȚIUNEA 1**

#### **Dispoziții generale**

#### **ART. 55**

#### **Mijloace de probă**

**(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.**

**(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:**

**a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;**

**b) solicitarea de expertize;**

**c) folosirea înscrisurilor;**

**d) efectuarea de constatări la fața locului;**

**e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.**

**(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”.**

#### **ART. 58**

#### **“Obligația de a furniza informații**

**(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.**

**(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.**

**(3) Declarația persoanelor obligate potrivit alin. (1) să furnizeze informații va fi, după caz, prezentată sau consemnată în scris.**

**(4) În situația în care persoana obligată să furnizeze informația în scris este, din motive independente de voința sa, în imposibilitate de a scrie, organul fiscal întocmește un proces-verbal”.**

Din aceste prevederi legale se reține că la stabilirea situației de fapt fiscale, organul de inspecție fiscală trebuie **să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului.**

De asemenea, **contribuabilul/plătitorul este obligat să coopereze** cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, printre acestea numărându-se orice înscrisuri, constatări la fața locului, înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

Prin urmare, și declarația contribuabilului reprezintă un mijloc de probă pentru determinarea situației sale fiscale. Declarația este semnată și ștampilată de către acesta, fapt care duce la concluzia că își însușește cele susținute.

Organul de inspecție fiscală a estimat în limitele rezonabile nivelul veniturilor obținute de contribuabil, având la bază atât declarația sa prin care susține că a obținut lunar încasări de S-S lei lunar, cât și evidența sa contabilă și celelalte declarații ale sale (prin care susține că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală toate documentele de evidență contabilă pe care le deține), precum și constatările/aprecierile proprii organului de inspecție fiscală cu privire la locul desfășurării activității contribuabilului (vad comercial, clienți, marfă, etc).

De asemenea, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..2019, organul de inspecție fiscală aduce lămuriri suplimentare și precizează că:

*“Atat la începutul cât și pe parcursul efectuării inspecției, echipa de inspecție a solicitat informații asupra activității desfășurate și explicații referitoare la pierderile fiscale și/sau veniturile foarte mici realizate în perioada celor 5 ani de activitate ținând cont că activitatea de comerț se desfășoară la vad comercial, lângă Spitalul ... unde este o constanta în ceea ce privește clienții: frecvența mare de bolnavi și aparținători, fapt reflectat de altfel și în programul de funcționare de 15 ore, între 7-22. Foarte aproape se regăsește și .... și .... de unde se aprovizionează.*

*Menționăm faptul că domnul R.se ocupă personal de această activitate, neavând salariați, stând 15 ore program zilnic la magazin.”*

*“Referitor la pozele anexate la contestație menționăm că nu sunt elocvente și tendențios anexate la contestație deoarece nu a fost prezentat tot spațiul cu toate rafturile, frigidererele, lăzile frigorifice, ambalaje care conțin legume, fructe, ouă, pâine și produse panificație, alte mărfuri industriale,*



*spațiul este dotat și cu o magazie în care se găsește marfa proaspătă (la 50 de metri, lateral de magazinul acesta se găsește depozitul de mărfuri engros de unde se aprovizionează).”*

Având în vedere cele prezentate și analizate la acest capăt de cerere, rezultă că în mod legal organul fiscal a stabilit suplimentar o bază impozabilă lunară de S lei.

**În ceea ce privește modul de calcul, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..2019, organul de inspecție fiscală ne comunică faptul că** pentru anul 2015 a stabilit eronat CAS în sumă de S lei, întrucât nu avea această obligație deoarece în anul 2014 nu a realizat venituri de minim S lei pentru a deveni persoană desemnată pentru calcul și plata CASS.

Conform prevederilor art. **296<sup>22</sup>** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat la acest capăt de cerere, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a) - e) (în categoria cărora se cuprinde și petentul) este venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig. Totodată se precizează că, în situația în care contribuabilii al căror venit rămas după deducerea din venitul total realizat a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestui venit, respectiv valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportat la cele 12 luni ale anului, este sub nivelul minim menționat, nu datorează contribuție de asigurări sociale.

În ceea ce privește câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, conform Legii 340/2013- Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2015, la **art. 16** se precizează:

#### **ART. 16**

**“Câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2015 este de 2.415 lei”.**

Se reține că, pentru a avea calitatea de contribuabil din punctul de vedere al contribuției de asigurări sociale este necesar ca acesta să realizeze venituri nete cuprinse între 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig, deci între S lei ( $S \text{ lei} \times 35\%$ ) și S lei ( $S \text{ lei} \times 5 \text{ ori}$ ).

Totodată **pct. 32** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aduce lămuriri suplimentare cu privire la aplicarea prevederilor art. 296<sup>22</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

#### **“Norme metodologice:**

**32. Venitul declarat de contribuabilii prevăzuți la art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. a) - e) din Codul fiscal reprezintă un venit ales de către aceștia, cuprins între 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la**

fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și echivalentul a de 5 ori acest câștig.

Încadrarea în categoria persoanelor obligate să se asigure se face în funcție de:

- venitul realizat în anul precedent, rămas după scăderea din totalul veniturilor încasate a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, raportat la numărul lunilor de activitate din cursul anului, în cazul contribuabililor care desfășoară activități impuse în sistem real;

- venitul estimat a se realiza potrivit art. 81 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul contribuabililor care își încep activitatea în cursul anului fiscal;

- valoarea lunară a normelor de venit, obținută prin raportarea normelor anuale de venit la cele 12 luni ale anului după aplicarea corecțiilor prevăzute la art. 49 din Codul fiscal, în cazul contribuabililor care desfășoară activități impuse pe bază de norme de venit.

Contribuabilii care desfășoară activități impuse în sistem real, care în anul fiscal precedent au realizat venituri sub nivelul plafonului minim prevăzut de lege, nu sunt obligați să se asigure și nu datorează contribuție de asigurări sociale, pentru anul fiscal următor. Contribuțiile de asigurări sociale plătite în anul fiscal în care au fost realizate venituri sub nivelul plafonului prevăzut de lege nu se restituie, acestea fiind luate în calcul la stabilirea stagiului de cotizare și la stabilirea punctajului pentru pensionare”.

Conform acestor prevederi legale, contribuabilii care desfășoară activități impuse în sistem real, care în anul fiscal precedent au realizat venituri sub nivelul plafonului minim prevăzut de lege (au realizat venituri nete cuprinse între 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig), nu sunt obligați să se asigure și nu datorează contribuție de asigurări sociale, pentru anul fiscal următor.

În anul 2014 contribuabilul a realizat venituri în sumă de S lei, sumă care este mai mică decât 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2014 prevăzut de Legea nr. 340/2013-Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014:

#### **ART. 16**

**“Câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014 este de S lei”.**

Întrucât 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2014 este în quantum de S lei ( $S \text{ lei} \times 35\% \times 12 \text{ luni}$ , iar contribuabilul a obținut în anul 2014 venituri nete de S lei, rezultă că în anul 2015 nu avea obligația să se asigure din punctul de vedere al contribuție de asigurări sociale.

Prin urmare, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a constatat că pentru anul 2015 nu trebuia să stabilească în sarcina petentului contribuția de asigurări sociale (CAS) în sumă de S lei.

În speță sunt aplicabile prevederile **art. 279** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**ART. 279**

**“Soluții asupra contestației**

**(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.**

**(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.**

**De asemenea, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. R ..2019 organul de inspecție fiscală ne comunică faptul că petentul datorează suplimentar CASS în sumă de S lei și impozit pe venit în sumă de S lei.**

Facem precizarea că, așa după cum rezultă din prevederile legale invocate, baza de calcul a impozitului pe venit, determinat pe baza contabilității în partidă simplă se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile.

Pentru anul 2015, baza impozabilă este de S lei și îi corespunde un impozit pe venit în sumă de S lei (S lei x 16%). având în vedere impozitul pe venit declarat în sumă de S lei, rezultă o diferență de impozit pe venit în sumă de S lei care ar fi trebuit să fie stabilită suplimentar pentru anul 2015.

Întrucât organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei, mai mic decât suma de S lei care ar fi trebuit să fie stabilită în sarcina contestatorului, rezultă că pentru diferența în sumă de S lei (S lei corect-Slei stabilit), organul de soluționarea contestației nu se poate pronunța asupra acestei diferențe, întrucât ar crea o situație mai grea contribuabilului.

Conform prevederilor **art. 276** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

**ART. 276**

**“Soluționarea contestației**

**[...]**

**(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac”.**

Situația prezentată cu privire la impozitul pe venit este similară și cu privire la diferența de CASS în sumă de 94 lei.

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, urmează:

**- a se resinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

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

**- a se admite contestația și a se anula parțial** Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, **cu privire la suma de S lei, reprezentând contribuție de asigurări sociale.**

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:**

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **Persoana fizică R**, 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. ..2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

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

2. **Admiterea contestației** formulate de **Persoana fizică R și anularea parțială** a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..2019, **cu privire la suma de S lei, reprezentând contribuție de asigurări sociale.**