

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI S U C E A V A

DECIZIA NR. 7

din 30.01.2007

privind soluționarea contestației formulată de
P.F. din localitatea Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului
Suceava sub nr. din 19.12.2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice Suceava prin adresa nr. / 18.12.2006, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului Suceava sub nr. / 19.12.2006, cu privire la contestația formulată de **P.F.**, având domiciliul fiscal în localitatea Suceava, str.

P.F. din localitatea Suceava, contestă Deciziile de impunere nr. din 31.10.2006 și nr. din 31.10.2006, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 31.10.2006 de Administrația Finanțelor Publice Suceava privind **suma de lei** reprezentând:

- lei impozit pe venitul global pentru anul 2004, stabilit prin Decizia nr. din 31.10.2006;
- lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, stabilite prin Decizia de impunere nr. din 31.10.2006;
- lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, stabilite prin Decizia de impunere nr. din 31.10.2006.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 175 și 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. P.F., din localitatea Suceava, prin contestația formulată aduce următoarele argumente:

1. La reverificarea efectuată, în urma căreia s-au emis Raportul de inspecție fiscală nr.din 31.10.2006 și Deciziile de impunere nr./31.10.2006 și nr. /31.10.2006, organele de control au ignorat în totalitate dispoziția dată de Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Decizia nr. 154 din 12.09.2006.

Prin această decizie, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a dispus desființarea actelor administrative pe motiv că elementele avute în vedere de către organul de inspecție fiscală în vederea estimării nu sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale și pentru faptul că a depus în susținerea cauzei lista abonaților pentru anul 2004, pe care organul de inspecție fiscală nu a avut-o în vedere la estimarea venitului, și declarații pe propria răspundere date de persoane fizice abonați ai rețelei de internet din care rezultă tarifele practicate pentru conectare și abonament internet pentru anul 2004.

Contestatoarea susține că organele de control ignoră motivele desființării și întocmește noile acte de control prin preluarea în totalitate a constatărilor din actele desființate.

De asemenea, susține că mențiunile din raportul de inspecție fiscală nr.din 31.10.2006 sunt identice cu cele din actele ce au fost desființate, ceea ce duce la nerespectarea O.G. nr. 92/2003, care, la articolul 64, prevede că „Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii” și nu copiind constatările dintr-un act ce a fost desființat.

Prin contestația formulată susține că a prezentat organelor de soluționare a contestației ce a fost depusă împotriva actelor de control inițiale documente prin care a dovedit situația de fapt a activității pe care a desfășurat-o în anul 2004, respectiv lista abonaților pentru anul 2004, declarații pe propria răspundere date de persoane fizice abonați ai rețelei de internet din care rezultă tarifele practicate pentru conectare și abonament internet pentru anul 2004, dar la reverificarea efectuată organul de control a refuzat să le analizeze și să le ia în considerare.

Contestatorul precizează că la reverificare noul organ de control nu a analizat documentele prezentate și a ignorat dispoziția dată prin Decizia nr. 154 din 12.09.2006 de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, nerespectându-se prevederile articolului 186 aliniatul 3 din O.G. nr. 92/2003 care prevede că în cazul desființării actelor de control urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

2. Organul de control a ignorat prevederile legale referitoare la determinarea impozitului pe venit prin estimare, în sensul că s-a estimat venitul brut și nu baza impozabilă.

Contestatoarea menționează că în codul de procedură fiscală, la articolul 66 – Estimarea bazei de impunere, este precizat că se estimează baza de impunere și nu venitul brut cum în mod eronat au procedat organele de control.

Prin contestația formulată se susține că organul de control nu a ținut seama de prevederile legale privind estimarea, care, așa cum spune legea, constă în identificarea elementelor apropiate situației de fapt fiscale, pe baza documentelor și datelor care au relevanță și nici de dispoziția dată prin decizia de desființare a actelor de control inițiale și de documentele ce le-am prezentat, respectiv lista abonaților pentru anul 2004 și declarațiile pe propria răspundere date de persoane fizice abonați ai rețelei de internet din care rezultă tarifele practicate pentru conectare și abonament internet pentru anul 2004.

De asemenea, contestatoarea consideră că organele de control nu au ținut cont de prevederile legale referitoare la modul de estimare a bazei impozabile, (deci nu a impozitului pe venitul brut, așa cum s-a procedat în urma verificării), și că acestea invocă adresa D.G.F.P. Suceava – A.M.A.V.S. nr./10.01.2006, care expune un punct de vedere, fără a avea caracter de lege, cu atât mai mult cu cât în această adresă se face referire la estimarea venitului și nu la estimarea bazei impozabile, așa cum prevede legea.

Contestatoarea susține că în codul de procedură fiscală se prevede că la stabilirea bazei impozabile (deci nu a venitului brut cum greșit procedează organele de control) trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, legiuitorul nefăcând precizarea că estimarea se face doar pentru venitul brut.

3. Contestatoarea susține că organele de control nu au respectat principiile generale în administrarea impozitelor, respectiv „Exercitarea dreptului de apreciere”, prevăzut la art. 6 din codul de procedură fiscală, care prevede că: „Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

4. De asemenea, susține că prin actele de control inițiale, desființate prin Decizia nr. 154 din 12.09.2006, s-a stabilit o diferență de impozit în plus de regularizat de lei și un impozit constat în minus de lei, iar prin noua decizie de impunere, organele de control nu țin cont de prevederile legale și creează o situație fiscală mai grea, stabilind un impozit de regularizat în plus de lei și o diferență de impozit în plus de lei.

5. Contestatoarea consideră că mărimea bazei impozabile nu este determinată pe bază de date reale și relevante.

P.F. susține că mărimea bazei impozabile se poate determina pe baza situațiilor lunare cu abonații, precum și a registrului de încasări și plăți pe anul 2004, în care apare înscris și tariful încasat pentru furnizarea serviciilor de telecomunicații – internet, precum și a declarațiilor pe propria răspundere ale abonaților din anul 2004, prin care se confirmă tarifele lunare practicate și taxele de instalare.

De asemenea, consideră că estimarea făcută de organele de control nu este corectă și nu reprezintă baza de impunere reală, pe motiv că activitatea unei persoane fizice nu poate fi comparată cu cea a unei societăți comerciale, care desfășoară activități complexe ce implică salariați, investiții și cheltuieli, putere economică mult mai mare, fiind și plătitoare de TVA, ceea ce conduce la practicarea unor tarife mai mari de către societăți comerciale, față de cele practicate de o persoană fizică autorizată, care lucrează individual, cu activitate și putere economică limitată.

Petenta susține că estimarea bazei de impunere prin stabilirea mediei prețurilor de piață practicate de societăți comerciale cu o cifră de afacere mare și cu mulți salariați, prin luarea în considerare a numărului de abonați al acestor societăți comerciale nu sunt relevante în cazul unei activități desfășurate de o persoană fizică autorizată și că pe parcursul anului 2004 au fost conectați la internet doar 70 de abonați.

Contestatoarea susține că dacă s-a luat în calcul venitul real prin deducție și asemănări, trebuia prevăzut și consumul de curent electric, materiale de conectare și faptul că nefiind plătitor de TVA a practicat tarife mai mici cu 20 % față de o societate comercială.

De asemenea, petentul precizează în județul Suceava există cel puțin o persoană fizică autorizată înregistrată, cu același obiect de activitate, cod CAEN 6420, respectiv PF, CNP

6. De asemenea, consideră că vina pentru impunerea la norma de venit și nu în real aparține organelor fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, care au emis deciziile de plăți anticipate pe anii 2004 și 2005 și care au stabilit impunerea la normă de venit și nu în real.

Prin contestația formulată se precizează că în perioada supusă verificării, respectiv anul 2004, **P.F.** și-a desfășurat activitatea în baza autorizației nr./19.11.2003, emisă de Primăria municipiului Suceava, având ca titlu la activitatea principală „activități informatice, sală internet” și codul CAEN 6420.

În baza acestei autorizații și ținând cont de obiectul de activitate, Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava a emis la data de 30.03.2004 Decizia de impunere pentru plăți anticipate nr. pentru suma de lei, corespunzător unui venit determinat pe baza normei de venit de lei.

Pentru anul fiscal 2005, același organ fiscal a emis în data de 21.02.2005 Decizia pentru plăți anticipate nr., pentru suma de lei, corespunzătoare unui venit determinat pe bază normei de venit delei.

Contestatoarea susține că organul de control, ignorând cele două decizii de plăți anticipate prin care a fost impus pe baza normei de venit, invocând prevederile art. 65 din O.G. nr. 92/2003, republicată, și fără să țină cont de documentele ce le-a prezentat, a stabilit un venit net impozabil suplimentar de lei, care corespunde cu cel din decizia de impunere ce a fost desființată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului Suceava, tocmai pentru motivul că nu au fost avute în vedere toate documentele ce le-a prezentat și pentru faptul că estimarea efectuată inițial nu este corectă.

II. Prin Deciziile de impunere nr. din 31.10.2006 și nr.din 31.10.2006, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 31.10.2006, organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava au constat că P.F. funcționează în baza autorizației nr./19.11.2003, eliberată de Primăria municipiului Suceava și are ca obiect principal activitatea de telecomunicații, asigurare acces sală internet, cod CAEN 6420.

Organele de control menționează că anterior a deținut autorizația nr.09.11.2001, pentru activitatea de servicii informatice, cod CAEN 7220, încadrându-se la activitățile ce se impun pe bază de normă de venit, pentru care nu se prevede obligativitatea conducerii evidenței contabile.

În urma verificării efectuate, organele de control au constat că **P.F.** nu a condus evidența contabilă în partidă simplă de la începutul activității, acesta fiind ulterior reconstituită.

Deoarece din documentele prezentate de contribuabil nu s-a putut determina baza impozabilă, iar din declarația dată de contribuabil și din documentele prezentate a rezultat că nu au fost emise facturi și chitanțe pentru toți beneficiarii, s-a procedat la estimarea venitului brut, conform prevederilor art. 66 din O.G. nr. 92/2003.

În Registrul jurnal de încasări și plăți contribuabilul are evidențiat pentru anul 2004 încasări din servicii prestate, reprezentând conectare internet, abonament internet și sală internet, în sumă de lei,

Prin raportul de inspecție fiscală nr. din 09.05.2005, organele de control au estimat un venit net în sumă totală de lei, iar persoana fizică a contestat acest raport, precum și decizia de impunere emisă în baza acestuia, nr./30.06.2005.

Prin Decizia nr. 59/05.08.2005 de soluționare a contestației s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr./30.06.2005, în vederea reanalizării situației.

Organele de control precizează că în urma noului control efectuat au fost luate în calcul și alte documente, care la prima verificare nu au fost prezentate de contribuabil.

Întrucât contribuabilul, prin nota explicativă dată organului fiscal în data de 19.12.2005, recunoaște că nu a emis facturi pentru clienți decât în mod aleatoriu, conform art. 66 din O.G. nr. 92/2003, republicată, s-a procedat la estimarea bazei impozabile.

Organele de control precizează că prin adresa nr./10.01.2006, Administrația Finanțelor Publice Suceava a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice Suceava – A.M.A.V.S. precizări referitoare la estimarea bazei impozabile.

Direcției Generale a Finanțelor Publice Suceava – A.M.A.V.S. a comunicat că pentru o persoană fizică autorizată cu obiect de activitate sală de internet și activități informatice este necesar să se întocmească un calcul de fundamentare, având în vedere următoarele:

- se va identifica un alt contribuabil cu același obiect de activitate, situat în apropiere, pentru care se va determina, în funcție de veniturile înregistrate și tariful încasat pe oră, venitul specific realizat pe aparat pe lună;

- acest venit realizat pe aparat va fi corectat cu eventuali coeficienți de corecție ținând seama de anumiți factori specifici cum ar fi: apropierea de instituții de învățământ și alte elemente;

- venitul estimat luat pentru baza de calcul se va determina ținând seama de venitul lunar estimat pe aparat și numărul de aparate în funcție de perioada verificată;

- nivelul cheltuielilor se va determina pe baza documentelor justificative.

Organul de control menționează că deoarece pe raza municipiului Suceava nu au fost identificate persoane fizice autorizate cu același obiect de activitate, s-a solicitat de la alți agenți economici (S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L.) furnizarea unor date aferente anului 2004 în ceea ce privește taxa de conectare la internet, abonament lunar pentru persoane fizice și juridice, număr mediu de abonați, tarif/oră practicat la sala de internet, numărul de calculatoare, nr. oră/zi de funcționare a calculatoarelor.

Prin adresa nr.01.03.2006, societateaS.R.L. Suceava precizează că în anul 2004 a practicat următoarele tarife:

- taxă conectare la internet
- abonament lunar internet
- nr. mediu de abonați

Prin adresa nr.13.03.2006, societatea S.R.L. Suceava precizează că în anul 2004 pentru serviciile prestate a practicat următoarele tarife:

- taxă conectare la internet

- abonament lunar internet
- nr. mediu de abonați

Prin adresa nr./03.03.2006, societatea S.R.L. Suceava precizează că în anul 2004 pentru serviciile prestate a practicat următoarele tarife:

- tarif/oră practicat
- nr. calculatoare
- nr. mediu ore/zi funcționare a calculatoarelor/zi.

Prin nota explicativă dată la data de 06.04.2005, contribuabilul precizează că pentru serviciile de internet a practicat următoarele tarife:

- taxă conectare internetlei;
- abonament internet lei;
- nr. abonați
- nr. calculatoare

Organele de control precizează că în baza informațiilor primite de la societățile menționate, a tabelului cu abonații și a datelor furnizate de contribuabil în nota explicativă s-a estimat un venit brut de lei, cheltuieli deductibile care sunt probate cu documente de lei, iar venitul net realizat este de lei.

În baza acestor constatări, organele de control au emis Decizia de impunere nr.16.05.2006 și au stabilit un impozit pe venit de lei.

Prin adresa nr./07.07.2006 contribuabilul a contestat impozitul pe profit suplimentar de lei, aducând ca argument că există o persoană fizică autorizată cu același obiect de activitate, respectiv PF

Prin Decizia nr. 154/12.09.2006, de soluționare a contestației, s-a desființat Decizia de impunere anuală nr.16.05.2006.

Prin adresa nr./21.09.2006 s-a solicitat Autorității Naționale de Reglementare în Comunicații București numărul de abonați înregistrați, persoane fizice și juridice, conectați la rețeaua de internet pe anul 2004, precum și tarifele practicate pentru fiecare categorie de abonat.

Prin adresa nr./12.10.2006, înregistrată la organul fiscal sub nr.10.2006, Autoritatea Națională de Reglementări în Comunicații București transmite copiile anexelor depuse de **P.F.** la ANRC, cu situațiile semestrului I și II din anul 2004, care, așa după cum rezultă din adresa din 12.10.2006 și nota explicativă dată de contribuabil, au o valoare statistică.

Din situația semestrului I 2004 rezultă că **P.F.** a avut înregistrați de abonați la serviciile de acces la internet, din care:

- persoane fizice, cu tarif de instalare deși tarif abonament lunar de
- ... abonați persoane juridice cu tarif de instalareși tarif abonament lunar de

Din situația semestrului II 2004 rezultă că **P.F.** are înregistrați un număr total de abonați la servicii de acces la internet de, din care:

- persoane fizice cu tarif de conectare prin cablu UTP de ... lei și cu tarif abonament de
- ... persoane fizice cu tarif conectare prin radio de ... lei și cu tarif abonament de lei;
- persoane juridice cu tarif de conectare prin radio de lei și cu tarif abonament de ... lei;
- ... persoane juridice cu tarif de instalare de ... lei și cu tarif abonament de

După numărul de abonați, tarifele practicate pentru instalare și tarifele pentru abonament din anul 2004 venitul brut estimat este de aproximativ lei.

Organele de control precizează că s-a luat în considerare și Raportul de inspecție fiscală nr./05.10.2006, întocmit la PF cu sediul în municipiul Suceava, care are același obiect de activitate, respectiv asigurarea accesului la internet, cod CAEN 6420, dar acest contribuabil are preponderent clienți persoane juridice, astfel că nu este o bază de comparare relevantă.

Prin actul de control atacat s-a estimat un venit brut în sumă de lei, iar din totalul sumei de lei, reprezentând cheltuieli evidențiate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți, s-au considerat ca fiind nedeductibile următoarele:

- lei reprezentând contravaloare HDD, VGA, CD, licență Windows, placă rețea, cheltuieli nefacturate pe **P.F.**;
- lei reprezentând contravaloare combustibil auto, întrucât contribuabilul nu deține foi de parcurs sau ordine de deplasare din care să rezulte consumul de combustibil utilizat în interesul afacerii, autoturismul fiind proprietate personală, neexistând nici un contract de folosință a mijlocului de transport;
-lei reprezentând contravaloare casetofon auto, întrucât acest bun este utilizat de contribuabil pentru uzul personal;
-lei reprezentând contravaloare abonament internet – S.C. – pentru care nu s-au prezentat documente justificative, conform prevederilor OMF nr. 1040/2004, cap. II, pct. 14.

În urma verificării efectuate s-a stabilit că venitul impozabil estimat pentru anul 2004 este de lei, cheltuielile deductibile de lei și venitul net estimat de lei.

Conform Deciziei de impunere nr. din 31.10.2006, impozitul aferent venitului net estimat este de lei, iar impozitul constat în plus față de decizia precedentă este de lei.

Pentru plățile anticipate aferente anului 2005 s-au calculat dobânzi în sumă de lei și penalități de lei, iar pentru impozitul pe

venitul global datorat pentru anul 2004 s-au calculat dobânzi în sumă delei și penalități de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe venit pe anul 2004, stabilită de organele fiscale prin Decizia de impunere anuală nr. din 31.10.2006 și nr.din 31.10.2006, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 31.10.2006 de Administrația Finanțelor Publice Suceava, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra legalității determinării de către organele fiscale a impozitului pe venit pentru anul 2004 prin estimare, în condițiile în care contribuabilul nu deține evidență contabilă.

În fapt, P.F. își desfășoară activitatea în baza Autorizației nr/19.11.2003, emisă de Primăria Obiectul de activitate înscris în autorizație este „activități informatice, sală internet”, corespunzător codului CAEN 6420.

Organul de control a constatat că în cursul anului 2004 P.F. a obținut venituri din conectarea diversilor utilizatori la rețeaua internet și din încasările realizate la sala internet pentru accesul utilizatorilor la serviciul internet.

De asemenea, organul de control a considerat că activitatea desfășurată de contribuabil nu intră în categoria activităților impuse pe bază de norme de venit, ci în real, drept pentru care avea obligația să conducă evidență contabilă și să dețină documente care să justifice operațiunile efectuate.

În drept, în ceea ce privește modul de stabilire a venitului net din activități independente, sunt aplicabile prevederile **art. 49 și 50 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, care stipulează:

„Art. 49

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

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.[...]

Art. 50

Stabilirea venitului net din activități independente, pe baza normelor de venit

(1) Venitul net dintr-o activitate independentă, care este desemnată conform alin. (2), și care este desfășurată de către contribuabil, individual, fără salariați, se determină pe baza normelor de venit.

(2) Ministerul Finanțelor Publice elaborează normele care conțin nomenclatorul activităților pentru care venitul net se stabilește pe bază de norme de venit și precizează regulile care se utilizează pentru stabilirea acestor norme de venit.[...]"

Din textele de lege citate mai sus, se reține faptul că pentru activitățile care nu sunt cuprinse în nomenclatorul activităților pentru care venitul net se stabilește pe bază de norme de venit emis de Ministerul Finanțelor Publice, venitul net se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Nominalizarea activităților independente pentru care venitul net se stabilește prin normă de venit este făcută în O.M.F. nr 1847/2003 privind stabilirea Nomenclatorului activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit. Activitatea de asigurare a accesului la internet (serviciu de telecomunicații) nu este cuprinsă în lista activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit.

Întrucât activitatea desfășurată de contribuabil nu este cuprinsă în nomenclatorul activităților pentru care venitul net se stabilește pe bază de norme de venit, aprobat prin O.M.F. nr. 1847/2003, acesta avea obligația să țină evidență contabilă în partidă simplă și să determine venitul net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

În ceea ce privește clasificarea activităților din economia națională, sunt aplicabile prevederile Ordinului nr 601/2002 emis de Institutul Național de Statistică, unde sunt detaliate denumirile activităților economice, corespunzătoare codurilor CAEN:

„6420 Telecomunicații

Această clasă include:

- activitățile de transmisie a sunetului, a imaginilor, datelor sau a altor

informații, prin cabluri, radio, relee sau satelit:

- comunicații prin telefon, telegraf și telex;

- întreținerea rețelelor de telecomunicații;

- transmisia (transportul) programelor de radio și televiziune;
- asigurarea accesului la Internet.

Această clasă exclude:

legătură cu

- producția programelor de radio și televiziune, chiar dacă are transmiterea, vezi 92.20”

„72 Informatică și activități conexe

721 Consultanță în domeniul echipamentelor de calcul (hardware), exclusiv consultanță și furnizare de programe

722 Consultanță și furnizare de programe informatice (software)

723 Prelucrarea informatică a datelor

724 Activități legate de băncile de date

725 Întreținerea și repararea mașinilor de birou, de contabilizat și a calculatoarelor

726 Alte activități legate de informatică

7260 Alte activități legate de informatică

Această clasă include:

- alte activități de informatică, neclasificate în altă parte,

de exemplu:

serviciile de pregătire a datelor.”

Din cele enunțate mai sus, se reține că activitatea de asigurare a accesului la internet, care este inclusă în cadrul serviciilor de telecomunicații, având codul CAEN - 6420, nu face parte din categoria activităților de prestare servicii informatice, activități care au codul CAEN – 72XX.

Din cele precizate mai sus, rezultă că organele de control în mod legal au stabilit că petenta avea obligația să determine venitul net realizat din activitatea de asigurare a accesului la internet în real și nu pe bază de normă de venit.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că **P.F.**își desfășoară activitatea în baza Autorizației nr/19.11.2003, emisă de Primăria Suceava și are ca obiect „activități informatice, sală internet”, cod CAEN 6420, care, potrivit Ordinului nr 601/2002 emis de Institutul Național de Statistică, se încadrează în categoria activităților de telecomunicații.

Organele de control au constatat că în cursul anului 2004 **P.F.**a obținut venituri din conectarea diversilor utilizatori la rețeaua internet și din încasările realizate la sala internet pentru accesul utilizatorilor la serviciul internet, care, conform prevederilor legale enunțate anterior, reprezintă servicii de telecomunicații și nu servicii informatice.

Din cele prezentate se trage concluzia că activitatea desfășurată de contribuabil este de asigurare a accesului la internet (telecomunicații) și nu de prestare servicii informatice.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că la estimarea impozitului pe venit nu au fost respectate prevederile legale și că mărimea bazei impozabile nu a fost determinată pe bază de date reale și relevante, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că **P.F.** a fost verificată inițial de organele de control din cadrul Administrația Finanțelor Publice Suceava în luna mai 2005, în urma verificării fiind emise Raportul de inspecție fiscală nr./9.05.2005 și Decizia de impunere anuală nr./30.06.2005, prin care s-a stabilit prin estimare că datorează bugetului de stat un impozit pe venit pe anul 2004 în sumă de lei.

În urma analizei contestației formulate împotriva sumei stabilite de organele de control prin actele menționate mai sus, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, prin Decizia nr. 59 din 05.08.2005, a dispus desființarea actelor atacate și refacerea controlului pe motiv că petentul a depus în susținerea cauzei documente noi, care nu au fost avute în vedere de organele de control.

Astfel, a fost efectuată o nouă verificare în urma căreia organele de control au emis Raportul de inspecție fiscală nr./16.05.2006 și Decizia de impunere anuală nr.16.05.2006, prin care s-au stabilit prin estimare că datorează bugetului de stat un impozit pe venit pe anul 2004 în sumă de lei.

În urma analizei contestației formulate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, prin Decizia nr. 154 din 12.09.2006, a dispus desființarea actelor atacate și refacerea controlului pe motiv că petentul a depus în susținerea cauzei documente noi, respectiv o listă de la Oficiul Registrului Comerțului în care sunt nominalizate o serie de societăți care au același obiect de activitate similar cu cel al contestatoarei, precum și o listă cu abonații din anul 2004 și declarații date de persoane fizice abonate la rețeaua de internet, din care rezultă tarifele practicate pentru conectare și abonament internet pe anul 2004.

În urma reverificării efectuate organele de control au stabilit prin Deciziile de impunere nr. din 31.10.2006 și nr.din 31.10.2006, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 31.10.2006, ce fac obiectul cauzei, o diferență în plus de impozit pe venit anual de regularizat de lei și o diferență de impozit constatată în plus de lei.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, organele de control au constatat că activitatea contribuabililor menționați de contestator nu este comparabilă cu cea a **P.F.**, iar unele societăți fie nu au desfășurat activitate în anul 2004, fie nu au același obiect de activitate.

Referitor la metoda de determinare a impozitului pe venit prin estimare, sunt aplicabile prevederile **art. 66** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede:

„Art. 66

Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

și ale pct. **65.1** și **65.2** din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală unde se precizează:

„65.1 Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt: [...]

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;
[...]

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

Prețul de piață se definește la art. 7, pct. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal astfel:

„26. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că în cazurile în care se constată că un contribuabil nu conduce evidența contabilă sau în cazul în care documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului nu sunt relevante pentru impunere, organele fiscale determină baza impozabilă prin estimare ținând cont de prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

Organul de control menționează că deoarece pe raza municipiului Suceava nu au fost identificate persoane fizice autorizate cu același obiect de activitate, în vederea stabilirii prețului pe piață, s-a solicitat de la alți agenți economici (S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L.) furnizarea unor date aferente anului 2004 în ceea ce privește taxa de conectare la internet, abonament lunar pentru persoane fizice și juridice, număr mediu de abonați, tarif/oră practicat la sala de internet, numărul de calculatoare, nr. oră/zi de funcționare a calculatoarelor.

Prin adresa nr.01.03.2006, societateaS.R.L. Suceava precizează că în anul 2004 a practicat următoarele tarife:

- taxă conectare la internet
- abonament lunar internet
- nr. mediu de abonați

Prin adresa nr.13.03.2006, societatea S.R.L. Suceava precizează că în anul 2004 pentru serviciile prestate a practicat următoarele tarife medii:

- taxă conectare la internet
- abonament lunar internet
- nr. mediu de abonați

Prin adresa nr./03.03.2006, societatea S.R.L. Suceava precizează că în anul 2004 pentru serviciile prestate a practicat următoarele tarife:

- tarif/oră practicat
- nr. calculatoare
- nr. mediu ore/zi funcționare a calculatoarelor/zi.

Prin nota explicativă dată la data de 06.04.2005, contribuabilul precizează că pentru serviciile de internet a practicat următoarele tarife:

- taxă conectare internetlei;
- abonament internet lei;
- nr. abonați
- nr. calculatoare

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele fiscale, prin adresa nr./21.09.2006, au solicitat Autorității Naționale de Reglementare în Comunicații București informații în legătură cu numărul de abonați înregistrați, persoane fizice și juridice, conectați la rețeaua de internet pe anul 2004, precum și tarifele practicate pentru fiecare categorie de abonat pentru **P.F.**

Prin adresa nr./12.10.2006, înregistrată la organul fiscal sub nr.10.2006, Autoritatea Națională de Reglementări în Comunicații București transmite copiile anexelor depuse de **P.F.** la ANRC, cu situațiile semestrului I și II din anul 2004, care, așa după cum rezultă din adresa din 12.10.2006 și nota explicativă dată de contribuabil, au o valoare statistică.

Din situația semestrului I 2004 rezultă că **P.F.** a avut înregistrați de abonați la serviciile de acces la internet, din care:

- persoane fizice, cu tarif de instalare deși tarif abonament lunar de

- abonați persoane juridice cu tarif de instalareși tarif abonament lunar de

Din situația semestrului II 2004 rezultă că **P.F.** are înregistrați un număr total de abonați la servicii de acces la internet de, din care:

- persoane fizice cu tarif de conectare prin cablu UTP de ...lei și cu tarif abonament de

- ... persoane fizice cu tarif conectare prin radio de ... lei și cu tarif abonament de ... lei;

- persoane juridice cu tarif de conectare prin radio de lei și cu tarif abonament de ... lei;

- persoane juridice cu tarif de instalare de ... lei și cu tarif abonament de

După numărul de abonați, tarifele practicate pentru instalare și tarifele pentru abonament din anul 2004 organele fiscale au stabilit că în această situație venitul brut estimat este de aproximativ lei.

Organele de control precizează că în baza informațiilor primite de la societățile menționate, a tabelului cu abonații și a datelor furnizate de contribuabil în nota explicativă au estimat un venit brut luat de lei, cheltuieli deductibile care sunt probate cu documente de lei, rezultând un venit net realizat este de lei.

Prin raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea venitului brut realizat de către **PF** având în vedere prețurile practicate pe piață, în baza datelor transmise de către societățile comerciale SRL, SRL și SRL, având sediul fiscal în municipiul Suceava și au stabilit un venit brut aferent anului 2004 în sumă de lei din carelei venit brut estimat din taxă de conectare internet, lei venit brut estimat din abonamente internet și lei venit brut estimat din servicii sală internet.

În urma verificării efectuate, organul de control a constatat că petentul nu a emis facturi și chitanțe pentru toți beneficiarii de lucrări și nu a prezentat evidența contabilă.

Din documentele prezentate de contribuabil se reține că organele de control au estimat venitul brut ținând cont de documentele prezentate de contribuabil, de nota explicativă dată de acesta cu privire la

tarifele practicate și de prețul practicat pe piață de diverse societăți ce au desfășurat activitate în perioada verificată, respectiv anul 2004.

Organele de control au estimat că venitul brut realizat de **PF** din taxa de conectare este delei, luând în considerare un preț mediu de ... lei și un număr mediu de persoane conectate la internet de ..., declarat de contribuabil prin nota explicativă dată - $(..... + +) / .. =$; $..... / \text{lună} \times ... \text{ persoane} = \text{ lei}$.

În ceea ce privește venitul brut realizat de contribuabil din abonamentele la internet, organele de control au stabilit că acesta este în sumă de lei, luând în considerare un preț mediu pe abonament de și un număr de ... abonați - $(..... + +) / .. =$; $..... / \text{lună} \times ... \text{ abonați} \times 12 \text{ luni} = \text{ lei}$.

De asemenea, organele de control au stabilit că venitul brut din servicii sală internet este în sumă de lei, determinat astfel:

$$..... \text{ lei/h} \times / \text{zi} = \text{ lei/zi};$$

$$..... \text{ lei/zi} \times 25 \text{ zile lucrătoare} = \text{ lei/lună};$$

$$..... \text{ lei/lună} \times ... \text{ calculatoare} = \text{ lei};$$

$$..... \text{ lei} \times 12 \text{ luni} = \text{ lei}.$$

Organele de control au stabilit că venitul brut total estimat este de lei ($..... \text{ lei} + + \text{ lei}$).

În ceea ce privește nivelul cheltuielilor, organele de control au considerat că din totalul sumelor înregistrate de contribuabil în registrul de încasări și plăți, în sumă de lei, este deductibilă doar suma de lei, diferența de lei nefiind admisă de organele de control la deducere din următoarele motive:

- lei reprezentând contravaloare HDD, VGA, CD, licență Windows, placă rețea, cheltuieli nefacturate pe **P.F.**

- lei reprezentând contravaloare combustibil auto, întrucât contribuabilul nu deține foi de parcurs sau ordine de deplasare din care să rezulte consumul de combustibil utilizat în interesul afacerii, autoturismul fiind proprietate personală, neexistând nici un contract de folosință a mijlocului de transport;

- lei reprezentând contravaloare casetofon auto, întrucât acest bun este utilizat de contribuabil pentru uzul personal;

- lei reprezentând contravaloare abonament internet – S.C. – pentru care nu s-au prezentat documente justificative, conform prevederilor OMF nr. 1040/2004, cap. II, pct. 14.

Referitor la susținerea contestației că în condițiile în care stabilirea venitului brut s-a efectuat prin estimare trebuia să se estimeze și cheltuielile, în sensul că trebuiau luate în calcul toate cheltuielile, respectiv consumul de curent electric, materiale de conectare etc. nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât pentru a putea fi deduse

cheltuielile trebuie să fie justificate cu documente, conform prevederilor **art. 48 pct. 4** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal unde se precizează:

„(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;”

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că vina pentru impunerea la normă de venit și nu în real aparține organelor fiscale care au emis deciziile de plăți anticipate nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât decizia de impunere contestată se referă la impunerea anuală și nu la plățile anticipate.

În ceea ce privește dreptul organelor de inspecție fiscal de a verifica baza de impunere și de a stabili diferențe de impozit pe venit, sunt aplicabile prevederile art. 91 și 106 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„Art. 91

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora. [...]

Art. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.”

Din textele de lege citate se reține că impozitul anual datorat de contribuabili, pentru anul precedent, se stabilește de organul fiscal prin emiterea unei decizii de impunere, pe baza declarației de venit global, iar în cazul în care în urma inspecției fiscale se constată diferențe de impozite organul fiscal se emite decizie de impunere pentru diferențele constatate.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că organele de control au verificat legalitatea determinării impozitului pe venitul global pentru anul 2004 declarat de contribuabil.

Întrucât în urma verificării efectuate s-a stabilit o diferență de impozit suplimentar față de impozitul declarat de contribuabil, în mod legal organele de control au emis Decizia de impunere nr. din 31.10.2006.

Referitor la susținerea petentului că în urma verificării efectuate s-a stabilit o situație mai grea decât cea stabilită cea din decizia emisă anterior și care a fost desființată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, diferența de impozit stabilit în plus este de lei, atât cea stabilită prin decizia contestată, ce face obiectul cauzei, cât și prin decizia emisă anterior și care a fost desființată.

Din cele prezentate în prezenta decizie se trage concluzia că activitatea desfășurată de P.F. în anul 2004 se încadrează în categoria celor pentru care impozitul se determină în real și nu pe bază de norme de venit, întrucât aceasta nu se regăsește în nomenclatorul activităților pentru care venitul net se stabilește pe bază de norme, motiv pentru care contribuabilul avea obligația să conducă evidență contabilă și să dețină documente care să justifice operațiunile efectuate.

Având în vedere că petentul nu deține evidență contabilă pentru perioada verificată și documente care să ateste realitatea operațiunile efectuate, se trage concluzia că organele fiscale în mod legal au determinat baza impozabilă prin estimare, luând în calcul prețul de piață al tranzacțiilor, precum și informațiile și documentele pe care le deține contribuabilul și care sunt relevante pentru impunere, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată ca neîntemeiată.

2. Referitor la accesoriile în sumă de lei, din care lei aferente impozitului pe venitul global pentru anul 2004 în sumă de lei, stabilit suplimentar de organele de control, și lei aferente impozitului pe venit cu titlu de plăți anticipate datorate pentru anul 2005.

În fapt, pentru neplata în termen a impozitului pe venit pentru plăți anticipate aferente anului 2005 în sumă de lei, stabilite prin Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit privind veniturile din activități independente pe anul 2005, nr. din 28.06.2005, din carelei cu termen de plată la data 15.09.2005 șilei cu termen de plată la data de 15.12.2005, organele de control au calculat dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere de lei, iar pentru neplata în termen a impozitului pe venitul global în sumă de lei, stabilit suplimentar pentru anul 2004 prin decizia ce face obiectul cauzei, nr. din 31.10.2006, organele

de control au calculat majorări de întârziere delei și penalități de întârziere de lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 24.06.2004 și modificată prin Legea nr./2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, articole care au devenit 115, 116 și 121 printr-o nouă republicare a actului normativ la data de 26.09.2005, unde se precizează:

„Art. 114

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]

Art. 115

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

Art. 120

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că pentru neachitarea în termen a obligațiilor bugetare, contribuabilii datorează majorări și penalități de întârziere.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de lei, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că petentul nu a achitat la bugetul de stat impozitul pe venit pentru plăți anticipate aferente anului 2005 în sumă de lei, stabilite prin Decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit privind veniturile din activități independente pe anul 2005, nr. din 28.06.2005.

Contestatoarele nu face dovada că nu datorează impozitul care a generat accesoriile în sumă de lei sau că acesta a fost achitat la bugetul de stat și nu prezintă alte argumente privind modul de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru această sumă ca neîntemeiată și nesuștinută cu documente.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de lei, stabilite de organele de control pentru neplata în termen a impozitului pe venitul global

stabilit suplimentar pentru anul 2004, prin decizia ce face obiectul cauzei, nr. din 31.10.2006, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul care le-a generat, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere, aceasta datorează și suma de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, majorările și penalitățile de întârziere **în sumă totală de lei**, aferente impozitului pe venitul global stabilit suplimentar de organele de control și a plăților anticipate cu titlu de impozit pe venit, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, drept pentru care **se va respinge contestația pentru majorările și penalitățile de întârziere.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 7 pct. 26, art. 48 pct. 4, art. 49 și 50 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Ordinului01/2002 emis de Institutul Național de Statistică, art. 66, 91 și 106 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 65.1 și 65.2 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură, art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 24.06.2004 și modificată prin Legea nr./2005, coroborate cu prevederile art. 186 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE :

- **Respingerea** contestației formulate de **P.F.** din localitatea Suceava împotriva Deciziilor de impunere nr. din 31.10.2006 și nr. din 31.10.2006, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 31.10.2006, privind **suma de lei** reprezentând:

- lei impozit pe venitul global pentru anul 2004, stabilit prin Decizia nr. din 31.10.2006;

- lei majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, stabilite prin Decizia de impunere nr. din 31.10.2006;

- lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit stabilite prin Decizia de impunere nr. din 31.10.2006, **ca neîntemeiată.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.