



DECIZIA nr...../15.02.2013
privind soluționarea contestației depusă de
..... , din localitatea Tg.Mureș,, nr..., ap....., jud.Mureș,
înregistrată sub nr...../11.12.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către , din localitatea Tg.Mureș, ..., nr..., ap....., jud.Mureș, asupra contestației înregistrată sub nr. .../11.12.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr...../31.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și a Deciziei de impunere nr. /31.10.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emise de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș] - Activitatea de Inspecție Fiscală [n baza Raportului de inspecție fiscală nr. /31.10.2012, comunicate petentului la data de 14.11.2012, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând impozit pe venit;
- lei reprezentând dobânzi aferente impozitului pe venit;
- lei reprezentând penalități aferente impozitului pe venit.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206 și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la DGFP Mureș sub nr...../11.12.2012 petentul solicită anularea Deciziilor de impunere nr. /31.10.2012 și nr...../31.10.2012 invocând următoarele:

1). Cu privire la modul de realizare a inspecției fiscale:

- petentul susține că la data notificării și a verificărilor (04.05.2012, respectiv 29,30 și 31.10.2012) persoana fizică autorizată era radiată de la ORC, cu data de 22.03.2011 și radiată din evidența fiscală (cererea nr...../30.03.2011), astfel nu mai avea calitatea de contribuabil.

- pentru perioada 01.01.2007 -31.12.2008, activitatea numitului a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale, concretizată în Raportul de inspecție fiscală nr...../10.02.2010, în cadrul căruia, la Cap.1 -"Obiectul inspecției fiscale se stipulează: inspecție fiscală generală vizând modul de calculare, evidențiere, declarare și plata a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului" pentru anii 2006, 2007, 2008, obiectiv identic cu cel menționat în Raportul de inspecție fiscală nr...../31.10.2012 și la Cap.III- Constatări privind obligații fiscale- cu excepția impozitului pe venit, s-a făcut mențiunea "Contribuabilul nu datorează bugetului general consolidat al statului alte obligații bugetare cu excepția impozitului pe venit", care a fost regularizat.

- petentul precizează că „noțiunea de inspecție fiscală generală include totalitatea obligațiilor fiscale și nu doar unele dintre ele” și „cu toate acestea la inspecția fiscală din 31.10.2012, se reia controlul privind activitatea perioadei 2007-2008, inspectorii stabilind că persoana fizică datorează (contrar celor menționate în actul precedent) taxă pe valoarea adăugată aferentă activității desfășurate”.

2). Cu privire la taxa pe valoarea adăugată :

- petentul susține că taxa pe valoarea adăugată în valoare de lei a fost stabilită de către inspectorii "fără a consulta nici un document și fără a avea nici o discuție cu contribuabilul".

- petentul precizează că „activitatea perioadei 2007-2008 a mai fost verificată sub aspectul tuturor impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat (conform Raport de inspecție fiscală/10.02.2010), fără ca inspectorii aparținând aceleiași unități fiscale să aprecieze că activitatea desfășurată pe bază de convenție civilă este de natură independentă și ca atare, face obiectul determinării taxei pe valoarea adăugată”.

- activitatea prestată pe bază de convenție civilă, aferentă perioadei 2007-2010 este de natura activităților dependente, respectiv venituri din altă sursă conform art.78, alin.(1), lit.e) din Codul fiscal aplicabil în perioada 2007-2010 și așa cum este definită și în Codul fiscal la art.7, alin.(1), pct.2.1), respectiv „beneficiarul se află într-o relație de subordonare față de plătitor și respectă condițiile de muncă impuse de acesta...”, pentru care a achitat impozitul pe venit, fiind scutit de contribuții de asigurări sociale și șomaj, în calitate de pensionar din anul 2001.

- legiuitorul recunoaște activitatea desfășurată pe bază de convenție civilă, aceasta este reglementată prin Codul civil și Codul fiscal și nu se impune autorizarea unei astfel de activități sau eliberarea de facturi care să permită stabilirea și încasarea taxei pe valoare adăugată.

-petentul apreciază că inspectorii fiscali s-au aflat într-o gravă eroare legislativă, confundând "activitatea independentă" desfășurată pe bază de autorizație, la sediul social al prestatorului și cu baza materială a acestuia, cu activitatea de natură salarială, desfășurată în condiții stabilite și impuse de beneficiar pe bază de convenție

civilă, iar legiuitorul definește, în cadrul Codului fiscal, condițiile în care o activitate poate fi reîncadrată ca fiind "dependentă", respectiv de natură salarială, însă nu tratează în nici un caz posibilitatea reîncadrării activităților desfășurate pe bază de convenție civilă, ca fiind activități "independente", supuse taxei pe valoare adăugată. Sumele aferente convențiilor civile au fost încasate exclusiv pe state de plată și nu s-a emis nici o factură.

3). Cu privire la impozitul pe venit :

- potrivit constatărilor de la Cap.IV din actul de control, deși activitatea desfășurată pe bază de autorizație a fost sistată și radiată la data de 22.03.2011, respectiv la data de 30.03.2011 din evidența fiscală, totuși în perioada mai-octombrie 2012 organele fiscale procedează la verificarea activității, în calitate de persoană fizică autorizată, aferentă perioadei 2009-2011.

- întrucât la momentul la care s-a declarat sistarea activității, organele de control fiscal nu au procedat la verificarea operativă, s-a apreciat că nu mai este necesar să păstreze actele, mai ales că pentru activitatea desfășurată până în anul 2008 a fost deja verificat și nu au fost stabilite diferențe semnificative. Dacă la cercrea de radiere din evidența fiscală, i s-ar fi răspuns în termenul de 30 de zile prevăzut de Legea 233/2002, art.2, alin.1 și OG nr.27/2002 art.2, alin.1 și art.9, în sensul că cererea de radiere din evidența fiscală nu i-a fost aprobată și urmează să i se efectueze o inspecție fiscală, natural că ar fi păstrat documentele aferente perioadei 2009-2011. Lipsa răspunsului timp de peste un an, a fost interpretată ca o aprobare a cererii.

- petentul invocă precizările ANAF din adresa cabinetului vicepreședintelui nr.300121/08.02.2007, invocată și de D.G.F.P. Teleorman nr.6557/06.03.2007 care precizează: "Se urmărește o aplicare unitară a prevederilor referitoare la posibilitatea efectuării inspecției fiscale la o societate dizolvată și radiată din Registrul Comerțului. Persoana juridică a încetat să mai ființeze, nema mai având calitatea de contribuabil, deci nu mai poate fi supusă inspecției fiscale". Este cunoscut faptul că o societate comercială nu mai poate fi supusă inspecției fiscale, după radiere de la ORC. De asemenea, pentru întreaga perioadă au fost depuse declarații fiscale și achitate integral impozitele și contribuțiile aferente.

- la un interval de peste un an de la data pierderii calității de contribuabil ca persoană fizică autorizată, organele fiscale notifică o nouă verificare, iar în contextul în care nu mai pot fi prezentate documentele justificative, procedează la recalcularea impozitului pe venit aferent perioadei 2009-2010 și exclud în totalitate cheltuielile aferente activității desfășurate.

- pentru anul 2009 prin excluderea cheltuielilor în sumă de lei, venitul brut realizat în sumă de lei este apreciat ca fiind venit net, asupra căruia se calculează impozit pe venit 16%, respectiv lei, cu accesorii aferente în sumă de lei, iar pentru anul 2010, în mod similar, sunt excluse de la calculul impozitului pe venit cheltuielile în sumă de lei, iar venitul brut în sumă de lei este supus impozitului pe venit, în sumă de lei, cu accesorii în valoare de lei.

- verificarea activității a fost declanșată la 14 luni după sistarea activității și anularea autorizației, deși organul de control a fost notificat în acest sens și putea

declanșa control operativ imediat (moment la care ar fi fost în măsură să prezinte actele contabile).

- în condițiile în care nu au fost prezentate actele contabile, atunci pe baza actului de control din perioada anterioară se putea stabili o pondere realistă a nivelului cheltuielilor, fapt care ar fi permis stabilirea unui venit impozabil rezonabil.

- este exclus a considera că veniturile brute realizate nu au presupus cheltuieli aferente (funcționare sediu, utilități, internet, telefon, consumabile, etc.), ori potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, orice reîncadrare a nivelului cheltuielilor trebuie să se facă pe baze reale, apelând la toate metodele de aproximare, respectiv activități similare, perioade similare, etc.

4). Referitor la aspectele privind nulitatea deciziilor de impunere nr..... și din data de 31.10.2012:

- avizul de inspecție fiscală a fost întocmit pentru activitatea de persoană fizică autorizată și nu pentru persoană fizică, deși ulterior a fost supusă verificării și activitatea desfășurată pe bază de convenții civile, contrar prevederilor art. 101 din Codul de procedură fiscală, care prevede faptul că organul fiscal are obligația de a înștiința contribuabilul în legătură cu activitatea ce urmează a se desfășura și trebuie să cuprindă obligații fiscale și perioade ce urmează a fi supuse inspecției fiscale. Ori, potrivit avizului urma să fie supus verificării impozitul pe venit, aferent perioadei 2009 - 2011, iar în realitate a fost verificată perioada 2007-2011 și au fost supuse verificării și veniturile realizate de, din activitatea realizată pe bază de convenție civilă, stabilindu-se taxă pe valoare adăugată, care de fapt nu făcea obiectul verificării.

- avizul de inspecție fiscală a fost primit în data de 26.04.2012 (potrivit ștampilei de pe plic), iar inspecția era planificată pe data de 04.05.2012, fără a respecta termenul de 15 zile de la comunicare, potrivit art.102 din Codul de procedură fiscală (O.G. 92/2003 actualizată) și Ordinul nr.713/2004 privind "Cartea drepturilor și obligațiilor contribuabilului în timpul desfășurării controlului"

- potrivit prevederilor din Ordinul nr.713/2004, este prevăzut dreptul contribuabilului de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării, ori prin acest control a fost încălcat acest drept elementar, întrucât perioada 2007 - 2008 și impozitele și taxele datorate bugetului consolidat au fost verificate prin actul de control nr...../10.02.2010, unde la Cap.III - Constatări privind obligații fiscale - cu excepția impozitului pe venit s-a făcut mențiunea „contribuabilul nu datorează bugetului consolidat al statului alte obligații bugetare cu excepția impozitului pe venit”.

- controlul fiscal a început la data de 25.04.2012, deși activitatea persoanei fizice autorizate a fost radiată la data de 22.03.2011, contrar prevederilor adresei cabinet vicepreședinte ANAF nr.300121/08.02.2007 invocată și de D.G.F.P. Teleorman nr.6557 din 06.03.2007, potrivit căreia firma/persoana nu mai trebuie supusă inspecției fiscale după radiere, actul de control fiind nelegal.

- potrivit avizului de inspecție fiscală a fost notificată pentru inspecție fiscală o persoană autorizată care în fapt nu mai exista, deci nu mai putea constitui obiectul unei inspecții fiscale, iar invitația nr...../09.05.2012 transmisă contribuabilului pentru data

de 09.05.2012, ora 8,30, a fost primită la data de 10.05.2012 potrivit ștampilei de pe plic.

- în actul de control inspectorii invocă faptul că s-au transmis trei invitații, deși în fapt s-a transmis una singură înregistrată sub nr...../09.05.2012.

- perioada 2007-2008 a fost supusă reverificării deși nu îndeplinea condițiile de reverificare (art.105 , alin.3 din Codul de procedură fiscală), respectiv nu s-a comunicat decizie de reverificare, care putea fi contestată conform art.105 , alin.4 din Codul de procedură fiscală .

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, la Danciu Viorel Eugen, având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale generale, vizând taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr./31.10.2012, Decizia de impunere nr...../31.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și Decizia de impunere nr./31.10.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, în care au fost redată următoarele constatări:

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

Din inspecția fiscală efectuată, s-a constatat că persoana verificată desfășoară activități economice, constând în activități de informatică, desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile, care reprezintă operațiuni impozabile taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, pentru care se aplică cota standard, conform art.140, alin.(1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că în luna decembrie 2007, persoana fizică verificată a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de lei din activități economice, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul a depășit plafonul de scutire prevăzut la art.152, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (119.000 lei, adică echivalentul a 35.000 euro la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării), în cursul lunii decembrie 2007, fără să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, obligație prevăzută de art. 153, alin. (1), lit. b) din același act normativ, reținând că în baza prevederilor Titlului VI, pct. 66, lit c) din Normele metodologice a aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul devine platitor de TVA din data de 01.02.2008.

În consecință s-a reținut că persoana fizică avea obligația să calculeze și să achite TVA pentru veniturile realizate, în perioada 01.02.2008 – 31.12.2011 , obligație prevăzută de art. 150, alin. (1), din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care organele de control au procedat la stabilirea TVA de plată, pentru această perioadă, în cunștință de lei.

Pentru neplata la termenul legal, prevăzut de art.157 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 , privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de lei din care: majorări de întârziere/dobânzi de lei și penalități de lei, potrivit prevederilor art. 119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Cu privire la impozitul pe venit organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

Referitor la anul 2009: În urma verificării operațiunilor înregistrate în evidența contabilă, precum și a documentelor justificative pentru încasări și plăți prezentate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că venitul brut evidențiat de contribuabil în declarație este în sumă totală de lei, iar pentru cheltuielile evidențiate în declarație de contribuabil în sumă de lei contribuabilul nu a prezentat documente justificative, astfel nefiind întrunită condiția prevăzută la art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, organele de control au procedat la stabilirea venitului net impozabil la suma totală de lei.

În consecință, față de pierderea fiscală declarată de contribuabil, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe venit suplimentar aferent anului 2009 în sumă de lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sarcina contribuabilei au fost calculate accesorii (dobânzi și penalități) în sumă de lei (... lei + lei), în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală).

Referitor la anul 2010: În urma verificării operațiunilor înregistrate în evidența contabilă, precum și a documentelor justificative pentru încasări și plăți prezentate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că venitul brut evidențiat de contribuabil în declarație este în sumă totală de lei, iar pentru cheltuielile evidențiate în declarație de contribuabil în sumă de lei contribuabilul nu a prezentat documente justificative, astfel nefiind întrunită condiția prevăzută la art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, organele de control au procedat la stabilirea venitului net impozabil la suma totală de lei.

În consecință, față de impozitul pe venit declarat de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe venit suplimentar aferent anului 2010 în sumă de lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sarcina contribuabilei au fost calculate accesorii (dobânzi și penalități) în sumă de lei (...lei + lei), în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală).

C) Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative

invocate, în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1). În fapt, în ceea ce privește efectuarea inspecției fiscale, la Cap.I “Date despre inspecția fiscală” din Raportul de inspecție fiscală nr...../31.10.2012 organele de inspecție fiscală au precizat că perioada supusă inspecției fiscale pentru taxa pe valoarea adăugată este 01.02.2008-31.12.2011.

Totodată, prin actul de control mai sus menționat, organele de inspecție fiscală au reținut că perioada 01.01.2006-31.12.2008 a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale generale anterioare.

Prin contestația formulată petentul menționează următoarele:

- data notificării și a verificărilor (04.05.2012, respectiv 29,30 și 31.10.2012) persoana fizică autorizată era radiată de la ORC, cu data de 22.03.2011 și radiată din evidența fiscală (cererea nr...../30.03.2011), astfel nu mai avea calitatea de contribuabil.

- pentru perioada 01.01.2007 -31.12.2008, activitatea numitului a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale, concretizată în Raportul de inspecție fiscală nr...../10.02.2010, în cadrul căruia, la Cap.1 -"Obiectul inspecției fiscale se stipulează: inspecție fiscală generală vizând modul de calculare, evidențiere, declarare și plata a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului” pentru anii 2006, 2007, 2008, obiectiv identic cu cel menționat în Raportul de inspecție fiscală nr...../31.10.2012 și la Cap.III- Constatări privind obligații fiscale- cu excepția impozitului pe venit, s-a făcut mențiunea “Contribuabilul nu datorează bugetului general consolidat al statului alte obligații bugetare cu excepția impozitului pe venit”, care a fost regularizat.

- „noțiunea de inspecție fiscală generală include totalitatea obligațiilor fiscale și nu doar unele dintre ele” și „cu toate acestea la inspecția fiscală din 31.10.2012, se reia controlul privind activitatea perioadei 2007-2008, inspectorii stabilind că persoana fizică datorează (contrar celor menționate în actul precedent) taxă pe valoarea adăugată aferentă activității desfășurate”.

Urmare analizei acestor argumente ale petentului și a constatărilor de către organele de inspecție fiscală se reține că **perioada 2007-2008 a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale generale**, cum dealtfel, au reținut și organele de inspecție fiscală la Cap.I “Date despre inspecția fiscală” din Raportul de inspecție fiscală nr...../31.10.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr./31.10.2012 contestată de petent.

În drept, art.91 „*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*” alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel”.

Potrivit art.96 „*Formele și întinderea inspecției fiscale*” alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **„(1) Formele de inspecție fiscală sunt: a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor**

obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

[....]"

La art.105 "Reguli privind inspecția fiscală" alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că "(3) **Inspeția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării**".

În ceea ce privește reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit sunt aplicabile prevederile art.105¹ "Reguli privind reverificarea" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

"(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare".

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.102.4 și pct.102.6 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, sunt prevăzute următoarele:

"102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală*3), asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.

[...]

*3) După republicarea din anul 2007, art. 94 a devenit art. 97.

[...]

102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la [art. 88](#) din Codul de procedură fiscală*5), reverificarea unei perioade impozabile, **prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală.**

[...]

*5) După republicarea din anul 2007, [art. 88](#) a devenit [art. 91](#)".

În conformitate cu prevederile legale anterior citate, se reține că inspecția fiscală se poate efectua oricând în cadrul termenului de prescripție, însă cu respectarea regulilor privind inspecția fiscală.

Reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regulă, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care, în situațiile expres și limitativ menționate de prevederile legale mai sus citate, de la încheierea inspecției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție, apar date suplimentare, necunoscute organului de inspecție fiscală până la data efectuării verificării, care influențează rezultatele acestora, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

Astfel, reverificarea unui contribuabil pentru aceeași perioadă și același tip de impozit nu este posibilă, cu excepția cazurilor expres prevăzute de textele de lege anterior citate.

Totodată, reverificarea unei perioade impozabile poate fi solicitată de organul fiscal competent, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art.91 din Codul de procedură fiscală, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării și care este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, acțiunea de inspecție fiscală fiind programată după aprobare.

De asemenea, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare înaintea desfășurării inspecției fiscale, dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție, prevăzute la art.101 și art.102 din Codul de procedură fiscală, fiind aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.

Față de prevederile legale anterior citate în soluționarea contestației se rețin următoarele aspecte:

- Deși perioada supusă verificării privind taxa pe valoarea adăugată menționată în Raportul de inspecție fiscală nr...../31.10.2012 și Decizia de impunere nr...../31.10.2012 este 01.02.2008-31.12.2011, din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că a fost verificat și anul 2007.

- Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației nu rezultă că organele de inspecție fiscală ar fi întocmit un referat, respectiv decizie de reverificare, care să cuprindă motivele reverificării, aprobate de conducătorul organului de inspecție fiscală competent.

- De asemenea, nici din constatările redade de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr...../31.10.2012 nu rezultă care sunt datele suplimentare așa cum sunt ele definite de legiuitor, necunoscute inspectorilor

fiscali la data efectuării inspecției fiscale anteriare.

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nici prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației nu-și exprimă punctul de vedere față de susținerile petentului referitoare la reverificarea perioadei în cauză, organele de soluționare nu se pot pronunța cu privire la legalitatea verificării privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.02.2008-31.12.2011.

2). În fapt, în ceea ce privește modul de determinare a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au reținut că în baza evidențelor fiscale existente în baza de date a AFP Tg.Mureș, în perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, persoana fizică a obținut venituri din activități economice prestate în baza contractelor/convențiilor civile, realizând o cifră de afaceri de lei, depășind plafonul de scutire prevăzut la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au reținut că potrivit prevederilor art.152, alin.(6), coroborate cu cele ale art.153, alin.(1), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA , în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit plafonul de scutire prevăzut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Deoarece plafonul a fost depășit în luna decembrie 2007, persoana fizică verificată, devine platitoare de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.02.2008.

Având în vedere faptul că la data controlului contribuabilul nu era înregistrat în scopuri de TVA, în baza prevederilor punctului 62, alin. (2), lit.a) ale Titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea bazei impozabile și respectiv la stabilirea taxei pe valoarea adăugată și a accesoriilor datorate de contribuabil.

Ținând cont de baza impozabilă aferentă taxei pe valoarea adăugată, stabilită de organele de inspecție fiscală de la data de 01.02.2008 și până la data de 31.12.2011 (data până la care s-a întins inspecția fiscală), constituită din toate veniturile brute realizate din activități economice prestate în baza contractelor/convențiilor civile în sumă de lei, în timpul inspecției fiscale a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată suplimentară în valoare de lei.

Pentru neplata TVA la termenul legal prevăzut la art.157, alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în quantum de lei, din care lei majorări/dobânzi de întârziere și o penalitate de 12.246 lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin contestația formulată petentul susține că taxa pe valoarea adăugată în valoare de lei a fost stabilită de către inspectorii “fără a consulta nici un document și fără a avea nici o discuție cu contribuabilul”.

Potentul subliniază încă odată că „activitatea perioadei 2007-2008 a mai fost verificată sub aspectul tuturor impozitelor și taxelor datorate bugetului consolidat (conform Raport de inspecție fiscală/10.02.2010), fără ca inspectorii aparținând aceleiași unități fiscale să aprecieze că activitatea desfășurată pe bază de convenție

civilă este de natură independentă și ca atare, face obiectul determinării taxei pe valoarea adăugată”.

De asemenea, petentul susține că activitatea prestată pe bază de convenție civilă, aferentă perioadei 2007-2010 este de natura activităților dependente, respectiv venituri din altă sursă conform art.78, alin.(1), lit.e) din Codul fiscal aplicabil în perioada 2007-2010 și așa cum este definită și în Codul fiscal la art.7, alin.(1), pct.2.1), respectiv „beneficiarul se află într-o relație de subordonare față de plătitor și respectă condițiile de muncă impuse de acesta...”, pentru care a achitat impozitul pe venit, fiind scutit de contribuții de asigurări sociale și șomaj, în calitate de pensionar din anul 2001.

Potentul menționează că legiuitorul recunoaște activitatea desfășurată pe bază de convenție civilă, aceasta este reglementată prin Codul civil și Codul fiscal și nu se impune autorizarea unei astfel de activități sau eliberarea de facturi care să permită stabilirea și încasarea taxei pe valoare adăugată.

Totodată, petentul apreciază că inspectorii fiscali s-au aflat într-o gravă eroare legislativă, confundând "activitatea independentă" desfășurată pe bază de autorizație, la sediul social al prestatorului și cu baza materială a acestuia, cu activitatea de natură salarială, desfășurată în condiții stabilite și impuse de beneficiar pe bază de convenție civilă, iar legiuitorul definește, în cadrul Codului fiscal, condițiile în care o activitate poate fi reîncadrată ca fiind "dependentă", respectiv de natură salarială, însă nu tratează în nici un caz posibilitatea reîncadrării activităților desfășurate pe bază de convenție civilă, ca fiind activități "independente", supuse taxei pe valoare adăugată. Sumele aferente convențiilor civile au fost încasate exclusiv pe state de plată și nu s-a emis nici o factură.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art.7, alin.(1), pct.2.1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia : „**2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:**

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit”.

Având în vedere pe de o parte susținerile petentului și prevederea legală mai sus citată, iar pe de altă parte faptul că organele de inspecție fiscală nu și-au exprimat punctul de vedere față de mențiunile din contestație cu privire la încadrarea activității desfășurate de petent, organele de soluționare în baza documentelor anexate la dosarul

cauzei nu se pot pronunța dacă activitatea desfășurată de contribuabilul pe bază de contracte/convenții civile se încadrează în categoria „**activităților dependente**” sau „**activităților independente**” care fac obiectul stabilirii taxei pe valoarea adăugată.

Ținând cont de considerentele anterior redate, în speță se impune aplicarea dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare",

coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, care stipulează:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

În consecință, *urmează a fi desființată Decizia de impunere nr./31.10.2012* privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește *taxa pe valoarea adăugată în sumă de*, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit actul atacat să procedeze la o nouă verificare ținând cont de prevederile art.216 alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, precum și de prevederile legale aplicabile speței, de cele reținute în prezenta decizie și de argumentele prezentate de petent în susținerea contestației.

În vederea stabilirii corecte a situației de fapt fiscale a contribuabilului se vor avea în vedere considerentele prezentate (punctul C(2) din prezenta Decizie)

referitoare la perioada supusă verificării, respectiv se va reanaliza și natura activității desfășurate de acesta, privind încadrarea în categoria „**activităților independente**” sau „**activităților dependente**”.

Având în vedere faptul că stabilirea dobânzilor, respectiv penalităților de întârziere în sarcina petentului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, întrucât Decizia de impunere nr./31.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, urmează a fi desființată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **urmează a se desființa** decizia de impunere și pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei (..... lei reprezentând majorări de întârziere/dobânzi + lei reprezentând penalități aferente taxei pe valoarea adăugată).

3). În fapt, în ceea ce privește impozitul pe venit pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au reținut că în urma verificării operațiunilor înregistrate în evidența contabilă, precum și a documentelor justificative pentru încasări și plăți prezentate de către contribuabil, s-au constatat următoarele:

- Venitul brut evidențiat de contribuabil în declarație este în sumă totală de lei.

- Cheltuielile evidențiate în declarație de contribuabil sunt în sumă de lei.

- Rezultatul net declarat, în baza declarației anuale de venit depusă la organul fiscal pe anul 2009, reprezintă pierdere fiscală în sumă totală de lei.

Față de acest rezultat, urmare controlului, organele de inspecție fiscală au reținut că suma de lei nu îndeplinește condițiile de deductibilitate prevăzute la art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât contribuabilul nu a prezentat documente justificative, motiv pentru care, organele de control au procedat la stabilirea impozitului pe venit suplimentar în sumă de lei aferent venitului net impozabil în sumă de lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sarcina contribuabilului au fost calculate accesoriile (dobânzi și penalități) în sumă de lei (.... lei + lei), în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală).

În ceea ce privește impozitul pe venit pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au reținut că în urma verificării operațiunilor înregistrate în evidența contabilă, precum și a documentelor justificative pentru încasări și plăți prezentate de către contribuabil, s-au constatat următoarele:

Venitul brut evidențiat de contribuabil în declarație este în sumă totală de lei.

Cheltuielile evidențiate în declarație de contribuabil sunt în sumă de ... lei.

Venitul net declarat, în baza declarației anuale de venit depusă la organul fiscal pe anul 2010 este în sumă totală de lei.

Urmare controlului, organele de inspecție fiscală au reținut că suma de lei nu îndeplinește condițiile de deductibilitate prevăzute la art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât contribuabilul nu a prezentat documente justificative, motiv pentru care, organele de

control au procedat la stabilirea impozitului pe venit suplimentar în sumă de lei aferent venitului net impozabil în sumă de lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sarcina contribuabilei au fost calculate accesorii (dobânzi și penalități) în sumă delei (.... lei + lei), în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală).

În drept, organele de control au reținut ca fiind încălcate prevederile art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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;

[.....]”

Prin contestația formulată petentul susține următoarele:

- potrivit constatărilor de la Cap.IV din actul de control, deși activitatea desfășurată pe bază de autorizație a fost sistată și radiată la data de 22.03.2011, respectiv la data de 30.03.2011 din evidența fiscală, totuși în perioada mai-octombrie 2012 organele fiscale procedează la verificarea activității, în calitate de persoană fizică autorizată, aferentă perioadei 2009-2011.

- întrucât la momentul la care a declarat sistarea activității, organele de control fiscal nu au procedat la verificarea operativă, a apreciat că nu mai este necesar să păstreze actele, mai ales că pentru activitatea desfășurată până în anul 2008 a fost deja verificat și nu au fost stabilite diferențe semnificative. Dacă la cercrea de radiere din evidența fiscală, i s-ar fi răspuns în termenul de 30 de zile prevăzut de Legea 233/2002, art.2, alin.1 și OG nr.27/2002 art.2, alin.1 și art.9, în sensul că cererea de radiere din evidența fiscală nu i-a fost aprobată și urmează să i se efectueze o inspecție fiscală, natural că ar fi păstrat documentele aferente perioadei 2009-2011. Lipsa răspunsului timp de peste un an, a fost interpretată ca o aprobare a cererii.

În susținerea acestui punct de vedere petentul invocă precizările ANAF din adresa cabinetului vicepreședintelui nr.300121/08.02.2007, invocată și de D.G.F.P. Teleorman nr.6557/06.03.2007 care precizează: "Se urmărește o aplicare unitară a prevederilor referitoare la posibilitatea efectuării inspecției fiscale la o societate dizolvată și radiată din Registrul Comerțului. Persoana juridică a încetat să mai ființeze, nema mai având calitatea de contribuabil, deci nu mai poate fi supusă inspecției fiscale". Este cunoscut faptul că o societate comercială nu mai poate fi supusă inspecției fiscale, după radiere de la ORC. De asemenea, pentru întreaga perioadă au fost depuse declarații fiscale și achitate integral impozitele și contribuțiile aferente.

- la un interval de peste un an de la data pierderii calității de contribuabil ca persoană fizică autorizată, organele fiscale notifică o nouă verificare, iar în contextul în care nu mai pot fi prezentate documentele justificative, procedează la recalcularea impozitului pe venit aferent perioadei 2009-2010 și exclud în totalitate cheltuielile aferente activității desfășurate.

Astfel, pentru anul 2009 prin excluderea cheltuielilor în sumă de lei, venitul brut realizat în sumă de lei este apreciat ca fiind venit net, asupra căruia se calculează impozit pe venit 16%, respectiv lei, cu accesorii aferente în sumă de lei.

Pentru anul 2010, în mod similar, sunt excluse de la calculul impozitului pe venit cheltuielile în sumă de lei, iar venitul brut în sumă de lei este supus impozitului pe venit, în sumă de 1.581 lei, cu accesorii în valoare de lei.

- verificarea activității a fost declanșată la 14 luni după sistarea activității și anularea autorizației, deși organul de control a fost notificat în acest sens și putea declanșa control operativ imediat (moment la care ar fi fost în măsură să prezinte actele contabile). În condițiile în care nu au fost prezentate actele contabile, atunci pe baza actului de control din perioada anterioară se putea stabili o pondere realistă a nivelului cheltuielilor, fapt care ar fi permis stabilirea unui venit impozabil rezonabil. Este exclus a considera că veniturile brute realizate nu au presupus cheltuieli aferente (funcționare sediu, utilități, internet, telefon, consumabile, etc.), ori potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, orice reîncadrare a nivelului cheltuielilor trebuie să se facă pe baze reale, apelând la toate metodele de aproximare, respectiv activități similare, perioade similare, etc.

În drept, art.91 „*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*” alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel”.

Potrivit art.94 "Obiectul și funcțiile inspecției fiscale" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"[...] (2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

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

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

De asemenea, conform art.7 alin.(2) "Rolul activ" din același act normativ, "**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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz**", iar potrivit art.65 "Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale" alin.(2) "***Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii***".

Astfel potrivit normelor legale menționate anterior, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite **rolul său activ**, fiind îndreptățit să

obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Potrivit prevederilor art.105 "Reguli privind inspecția fiscală" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat: „(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se precizează: "**La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale**".

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că există contradicție între susținerile din contestație „**în condițiile în care nu au fost prezentate actele contabile, atunci pe baza actului de control din perioada anterioară se putea stabili o pondere realistă a nivelului cheltuielilor, fapt care ar fi permis stabilirea unui venit impozabil rezonabil**”(pagina 4 din contestația înregistrată sub nr...../11.12.2012) și precizările din actul de control atacat „**în urma verificării operațiunilor înregistrate în evidența contabilă, precum și a documentelor justificative pentru încasări și plăți prezentate de către contribuabil organele de control au constatat [...]**” (paginile 6 și 7 din Raportul de inspecție fiscală nr...../31.10.2012)

În speță, în situația în care nu au fost prezentate actele contabile, devin aplicabile prevederile art.67 „Stabilirea prin estimare a bazei de impunere”, alin.(1) și (2), lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

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

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

[.....]

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

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

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

(5) **Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale**”.

În consecință, întrucât din actele de control atacate nu rezultă care sunt documentele avute în vedere la stabilirea impozitului pe venit în sumă de lei și accesoriile aferente în sumă de lei, organele de soluționare nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii obligațiilor suplimentare în sarcina petentului.

Având în vedere considerentele anterior redate, în speță se impune aplicarea dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare",

coroborate cu dispozițiile pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, care stipulează:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

În consecință, ***urmează a fi desființată Decizia de impunere nr./31.10.2012*** privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în ceea ce privește impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de lei (.... lei + lei), urmând ca organele de inspecție fiscală, alte persoane decât cele care au întocmit actul atacat să procedeze la o nouă verificare ținând cont de prevederile pct.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6. și pct.11.7. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, precum și de prevederile legale aplicabile speței, de cele reținute în prezenta decizie și de argumentele petentului.

Având în vedere faptul că stabilirea dobânzilor, respectiv penalităților de

întârziere în sarcina petentului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, întrucât Decizia de impunere nr./31.10.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, urmează a fi desființată pentru impozitul pe venit în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **urmează a se desființa** decizia de impunere și pentru accesoriile aferente impozitului pe venit în sumă totală de lei (... lei reprezentând dobânzi + lei reprezentând penalități aferente impozitului pe venit).

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr./31.10.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și a **Deciziei de impunere nr./31.10.2012** privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emise de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș] - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, urmând ca organele fiscale, alte persoane decât cele care au întocmit deciziile de impunere contestate să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de cele precizate prin prezenta decizie precum și de argumentele prezentate de petent în susținerea cauzei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....