



DECIZIA nr. 260/...2017

privind soluționarea contestației formulată de
Întreprinderea Individuală X din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr. .../...2016.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ..., cu adresa nr.../...2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../...2016, asupra contestației depusă de Întreprinderea Individuală X din ..., având domiciliul fiscal în ..., ..., înregistrată la ORC sub nr..., având CIF ..., reprezentată legal prin dna. X, având CNP

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. ..., fiind înregistrată sub nr.../...2016.

Întreprinderea Individuală X din ... contestă:

- Decizia de impunere nr.../...2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală de ... lei reprezentând:
 - ... lei - impozit pe venit suplimentar;
 - ... lei - contribuție de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar;
- Raportul de inspecție fiscală nr.../...2016 emis de AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice.
- Dispoziția nr.../...2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dna. X, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr.../...2016 a fost emisă de AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice în data de ...2016, iar contestația formulată de Întreprinderea Individuală X din ..., a fost înregistrată la AJFP ..., sub nr. .../...2016.

Având în vedere adresele:

- nr.../...2016 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, de delegare a competenței de soluționare, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. .../...2016;
- nr.../...2016 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ..., de transmitere a dosarului contestației, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2016,

în temeiul art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare și fiind îndeplinită procedura de formă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016 emis de AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, se rețin următoarele:

În speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

Art. 93 “Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

- a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);
- b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art. 131 “Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

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

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

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;
 - b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;
 - c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.
- (5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.
- (6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”

Luând în considerare contestarea de către petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016 emis de AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2016.

Referitor la capătul de cerere privind Dispoziția nr.../...2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care, dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența serviciului soluționare contestații.

În fapt, prin Dispoziția nr. .../...2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală s-a dispus înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2016 și de a corecta deficiențele care au dus la stabilirea diferențelor stabilite suplimentar.

În drept, în conformitate cu prevederile art.268 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.272 alin.(1), alin.(2) și alin.(6) din același act normativ:

“Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin.(5)[...]

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

De asemenea, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, prevede:

“Formularul “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În “Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Potrivit prevederilor pct.5.3 - 5.5. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale.”

Întrucât măsurile dispuse în sarcina Întreprinderii Individuale X din ... nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nicio măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art.272 alin.(6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara constată necompetența sa materială privind contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr. .../...2016, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice să soluționeze acest capăt de cerere, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri atacate.

Fiind îndeplinită procedura de formă, având în vedere prevederile art.3 alin.(1) și alin.(2) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației împotriva Deciziei de impunere nr..../...2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2016

I. Prin contestația formulată, petenta solicită anularea deciziei de impunere, invocând următoarele considerente:

Întreprinderea Individuală X arată că desfășoară activitate economică de Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare preponderentă de produse alimentare, băuturi și tutun - cod CAEN 4711, într-un spațiu restrâns aflat în incinta unui garaj aflat pe strada Feroviari.

Petenta susține că în data de 15 aprilie 2016, echipa de control a verificat unitatea și a încheiat procesul verbal nr..../...2016 în care menționează că au fost achitate toate obligațiile legale privind întocmirea documentelor și ținerea evidenței financiar-contabile, fără a fi menționate neconformități. În perioada 11.07.2016 - 10.08.2016, aceeași echipă de inspectorii fiscali inițiază un nou control fiscal având drept obiectiv principal și imperativ stabilirea diferențelor și obligațiilor de plată așa cum precizează în preambul.

Contestatoarea apreciază ca inadecvată și cel puțin nerealistă metoda de control exhaustivă menționată de organele de inspecție fiscală în raportul de control fiscal atât timp cât acest control este un control de fond ce cuprinde o perioadă de verificare de 5 ani fiscali. Aceeași neseriozitate o remarcă petenta și în cuprinsul Deciziei de impunere nr..../...2016, în exemplificarea expusă privind înregistrarea venitului impozabil mic vis-a-vis de: “*nivelul de trai*” în contextul în care echipa de control nu s-a deplasat la sediul social al întreprinderii individuale pentru a evalua acest aspect, și “*cheltuielile de transport pentru mărfurile aprovizionate*”, când de fapt acestea sunt transportate de furnizori, “*volumul de activitate*” în condițiile în care spațiul de comercializare este foarte mic cu un stoc redus de marfă.

De asemenea susține că organele de inspecție fiscală, în tot raportul de inspecție fiscală, estimează baza de venit la nivelul salariului minim/mediu pe economie pentru toți anii din perioada 2011-2015. Petenta arată că nu este clar, în toți anii 2011, 2012, 2013 a fost prevăzut același salariu minim pe economie de ... lei anual? Nu cumva în anul 2011 venitul minim brut a fost de ... lei, cu un salariu net de ... lei ceea ce rezultă o bază impozabilă diminuată la ... lei.

În altă ordine de idei, petenta apreciază abuzivă măsura organului de control de a o impune în mod forțat impozitarea venitului la nivelul normei de venit pentru toți acești ani, deși legiuitorul a dat posibilitatea agenților economici de a-și contabiliza veniturile din activitatea independentă în sistem real (cum e cazul său) pe lângă cel al normei de venit (avantajos agenților economici cu vânzări importante și vad comercial apreciabil). Petenta își pune întrebarea de ce nu aplică tratament egal agentul fiscal și în situația veniturilor impozabile mai mari decât norma de venit în sensul diminuării bazei impozabile?

Petenta motivează că potrivit Ordinului nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, se stabilește:

“organul de control procedează la stabilirea prin estimare a bazei de impunere în două situații:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală” ,

ori, susține că organul de inspecție fiscală nu a prezentat nicio dovadă în acest sens, tot ce s-a solicitat s-a pus la dispoziție și nu s-a semnalat nicio incorectitudine în documentele sale.

Contestatoarea consideră abuzivă măsura luată de echipa de control de a supraestima baza impozabilă în condițiile în care situația financiară este una dificilă și solicită în consecință anularea Deciziei de impunere nr. .../...2016 comunicată în data de 16 august 2016.

De asemenea, petenta contestă Dispoziția de măsuri susținând că este stabilită abuziv și în contradictoriu de către echipa fiscală, întrucât datele nu corespund realității și nu sunt în conformitate cu prevederile legale invocate, exemplificând Măsura 1 - întocmirea centralizatoarelor de recepții, atât timp cât în concluziile Procesului verbal din 15 aprilie constată existența lor. Mai mult, recepțiile sunt evidențiate în registrul de gestiune zilnică prezentat în timpul controlului; *“contribuabilul va evidenția în contabilitate toate Notele de intrare-recepție”*, ori echipa de control nu a făcut dovada vreunei note de recepție neînregistrată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin Decizia de impunere nr..../...2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, au constatat următoarele:

II.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar:

Pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit evidenței contabile, I.I. X a înregistrat un venit net impozabil în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei), conform declarației anuale privind veniturile din activități

independente depuse la AFP ... cu nr. .../...2012, a înregistrat un venit net impozabil în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei).

Pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit evidenței contabile, I.I. X a înregistrat un venit net impozabil în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei), conform declarației anuale privind veniturile din activități independente depuse la AFP ... cu nr. .../...2013, a înregistrat un venit net impozabil în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei).

Pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit evidenței contabile, I.I. X a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei), conform declarației anuale privind veniturile din activități independente depuse la AFP ... cu nr. .../...2014, a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei).

Pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit evidenței contabile, I.I. X a înregistrat un venit net impozabil în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei), conform declarației anuale privind veniturile din activități independente depuse la AFP ... cu nr. .../...2015, a înregistrat un venit net impozabil în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei).

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit evidenței contabile, I.I. X a înregistrat un venit net impozabil în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei), conform declarației anuale privind veniturile din activități independente depuse la AFP ... cu nr. .../...2016, a înregistrat un venit net impozabil în sumă de ... lei (VB=... lei, CH=... lei).

În urma verificării evidenței contabile și a documentelor primare, având în vedere elementele prezentate mai sus, totodată faptul că a înregistrat venit net impozabil foarte mic, comparativ cu locul desfășurării activității, nivelul de trai, riscul fiscal al activității, nu se regăsesc cheltuieli de transport pentru mărfurile aprovizionate, frecvența aprovizionărilor, volumul de activitate și diversitatea mărfurilor, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor în conformitate cu prevederile cap. IV, art.106 alin.(1) lit.b), alin. (3) din Legea nr 227/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere elementele prezentate mai sus, propunând ca și metodă pentru estimarea bazei de impunere “1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului”, în conformitate cu prevederile OMF 3389 din 03 noiembrie 2011, anexa 1, capitolul I, pct.1.4. (... lei venit net impozabil, echivalentul unei norme de venit stabilită pentru acest an, pentru acest loc de desfășurare a activității și pentru această activitate), considerând că estimarea bazei de impunere la nivelul unei norme de venit este rezonabilă deoarece:

- se aplică pentru contribuabili cu activități similare cu cele desfășurate de contribuabilul verificat;
- cuantumul normei de venit anuale a fost aprobat de DGFP ... și respectiv DGRFP ... și a fost stabilit la nivelul salariului minim/mediu pe economie, după cum urmează:
- pentru anul 2011 au stabilit o diferență de venit net impozabil în sumă de ... lei, care reprezintă diferența dintre echivalentul unei norme de venit, în baza normelor de venit și venitul net impozabil declarat de contribuabil, prin declarația D 200, astfel:

Denumire indicator	Sume conf. evid. contabile	Sume declarate de ag. ec. D200 (lei)	Sume stabilite de inspecție fiscală (lei)	Diferență (lei)
--------------------	----------------------------	--------------------------------------	---	-----------------

Venit brut	...	...	...	...
Cheltuieli deductibile	...	...	...	...
Venit net	...	...	...	...

- pentru anul 2012 au stabilit o diferență de venit net impozabil în sumă de ... lei, care reprezintă diferența dintre echivalentul unei norme de venit, în baza normelor de venit și venitul net impozabil declarat de contribuabil, prin declarația D 200, astfel:

Denumire indicator	Sume conf. evid. contabile	Sume declarate de ag. ec. D200 (lei)	Sume stabilite de inspecție fiscală (lei)	Diferență (lei)
Venit brut
Cheltuieli deductibile
Venit net

- pentru anul 2013 au stabilit o diferență de venit net impozabil în sumă de ... lei, în baza normelor de venit și venitul net impozabil declarat de contribuabil, prin declarația D200, astfel:

Denumire indicator	Sume conf. evid. contabile	Sume declarate de ag. ec. D200 (lei)	Sume stabilite de inspecție fiscală (lei)	Diferență (lei)
Venit brut
Cheltuieli deductibile
Venit net

- pentru anul 2014 au stabilit o diferență de venit net impozabil în sumă de ... lei, care reprezintă diferența dintre echivalentul unei norme de venit, în baza normelor de venit și venitul net impozabil declarat de contribuabil, prin declarația D200, astfel:

Denumire indicator	Sume conf. evid. contabile	Sume declarate de ag. ec. D200 (lei)	Sume stabilite de inspecție fiscală (lei)	Diferență (lei)
Venit brut
Cheltuieli deductibile
Venit net

- pentru anul 2015 au stabilit o diferență de venit net impozabil în sumă de ... lei, care reprezintă diferența dintre echivalentul unei norme de venit, în baza normelor de venit și venitul net impozabil declarat de contribuabil, prin declarația D200, astfel:

Denumire indicator	Sume conf. evid. contabile	Sume declarate de ag. ec. D200 (lei)	Sume stabilite de inspecție fiscală (lei)	Diferență (lei)
Venit brut
Cheltuieli deductibile
Venit net

Organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.46 alin.(1)(2), art.49 alin.(1) din Legea nr.571/2003, republicată, și prevederile cap.IV art.106 alin.(1) alin.(2) lit.b), alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anexa 1, capitolul I, pct. 1.3 din OMF 3389 din 03 noiembrie 2011.

În conformitate cu Legea nr. 207, Titlul V, Cap. II, art.95 alin.(1) (2), datorită faptului că s-au modificat bazele de impozitare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea suplimentară a impozitului pe venit aferent diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, după cum urmează:

	Anul 2011	Anul 2012	Anul 2013	Anul 2014	Anul 2015	Total
Venit net anual impoz. recalculat de inspecție
Imp. pe venit net impozabil stab. de inspecție
Imp. v. stab. prin decizia de impunere anuală

Dif. imp. pe venit stab. supl. de inspecție	...	...	...	...	...	...
Majorări	...	...	...	...	...	...
Penalități	...	...	...	...	...	...
Total diferențe stabilite de inspecție:	...	...	...	...	...	...

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat un impozit pe venit suplimentar în sumă totală de ... lei, defalcat astfel:

- ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2011;
- ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2012;
- ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2013;
- ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2014;
- ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2015.

II.2. Referitor la suma totală de ... lei reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar:

Organele de inspecție fiscală au invocat că baza legală care reglementează contribuția socială privind asigurările sociale de sănătate este alcătuită din: OUG 125/27 dec. 2011, art. V, al. (3); Legea 571/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 296², 296^{3*}, 296²¹, 296²² (2), 296²⁴(2), 296²⁶, 296¹⁸ B¹, 296²⁵, 296²⁶, reținând că baza de impunere stabilită suplimentar pentru impozitul pe venit se păstrează și la calculul diferențelor de C.A.S.S., după cum urmează:

	Anul 2011	Anul 2012	Anul 2013	Anul 2014	Anul 2015	Total
Dif. venit net anual impoz. recalculat de inspecție
Dif. CASS stab. supl. de inspecție
Majorari
Penalitati
Total diferențe stabilite de inspecție

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat suplimentar contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de ... lei, defalcată astfel:

- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2011;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2012;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2013;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2014;
- ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Întreprinderea Individuală X din ... are domiciliul fiscal în ..., ..., fiind înregistrată la ORC sub nr...., având CIF ..., este reprezentată legal prin dna. X, având CNP

Întreprinderea Individuală X din ... contestă Decizia de impunere nr..../...2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de AJFP ... –

Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în baza raportului de inspecție fiscală nr..../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit stabilit suplimentar;
- ... lei - contribuție de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar.

Cauza supusă soluționării o reprezintă dacă DGRFP Timișoara se poate pronunța asupra modului de stabilire suplimentară a diferenței de impozit pe venitul anual în sumă de ... lei și a contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, în condițiile în care rezultă că organul de inspecție fiscală a estimat venitul net impozabil la nivelul normei de venit anuale și nu pe baza elementelor care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, a evidenței contabile a petentei, precum și a informațiilor și documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului.

În fapt, pentru anii 2011- 2015, potrivit evidenței contabile, I.I. X din ... a înregistrat:

- în anul 2011, un venit net impozabil în sumă de ... lei;
- în anul 2012, un venit net impozabil în sumă de ... lei;
- în anul 2013, o pierdere fiscală în sumă de ... lei;
- în anul 2014, un venit net impozabil în sumă de ... lei;
- în anul 2015, un venit net impozabil în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală, în urma verificării evidenței contabile și a documentelor primare, totodată a faptului că a înregistrat venit net impozabil foarte mic, comparativ cu locul desfășurării activității, nivelul de trai, riscul fiscal al activității, nu se regăsesc cheltuieli de transport pentru mărfurile aprovizionate, frecvența aprovizionărilor, volumul de activitate și diversitatea mărfurilor, au procedat la estimarea veniturilor, propunând ca și metodă pentru estimarea bazei de impunere “1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului”, în conformitate cu prevederile OMF nr. 3389 din 03 noiembrie 2011, anexa 1, capitolul I, pct.1.4., considerând că estimarea bazei de impunere la nivelul unei norme de venit este rezonabilă deoarece se aplică pentru contribuabili cu activități similare cu cele desfășurate de contribuabilul verificat, iar cuantumul normei de venit anuale a fost aprobat de DGFP ... și respectiv DGRFP ... și a fost stabilit la nivelul salariului minim/mediu pe economie.

În consecință, organele de inspecție fiscală au determinat suplimentar:

- impozit pe venit în sumă totală de ... lei, astfel:
 - ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2011;
 - ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2012;
 - ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2013;
 - ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2014;
 - ... lei - impozit pe venit suplimentar pentru anul 2015;
- contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de ... lei, astfel:
 - ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2011;
 - ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2012;
 - ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2013;
 - ... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2014;

... lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2015.

Petenta susține că în data de 15 aprilie 2016, echipa de control a verificat unitatea și a încheiat procesul verbal nr.../...2016 în care menționează că au fost achitate toate obligațiile legale privind întocmirea documentelor și ținerea evidenței financiar-contabile, fără a fi menționate neconformități. În perioada 11.07.2016-10.08.2016, aceeași echipă de inspectori fiscali inițiază un nou control fiscal având drept obiectiv principal și imperativ stabilirea diferențelor și obligațiilor de plată așa cum precizează în preambul. Petenta apreciază ca inadecvată și cel puțin nerealistă metoda de control exhaustivă menționată de organele de inspecție fiscală în raportul de control fiscal, atât timp cât acest control este un control de fond ce cuprinde o perioadă de verificare de 5 ani fiscali. Aceeași neseriozitate o remarcă petenta și în cuprinsul Deciziei de impunere nr.../...2016, în exemplificarea expusă privind înregistrarea venitului impozabil mic vis-a-vis de: “*nivelul de trai*” în contextul în care echipa de control nu s-a deplasat la sediul social al întreprinderii individuale pentru a evalua acest aspect, și “*cheltuielile de transport pentru mărfurile aprovizionate*”, când de fapt acestea sunt transportate de furnizori, “*volumul de activitate*” în condițiile în care spațiul de comercializare este foarte mic cu un stoc redus de marfă.

În drept, pentru perioada supusă verificării, anii 2011 – 2015, trebuie pornit de la Regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă reglementate de art.48 alin.(1-9) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ ART. 48

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

b) *veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;*

c) *câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității, cu excepția reorganizărilor, când se păstrează destinația bunurilor;*

d) *veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;*

e) *veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă;*

f) *veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.*

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) *aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;*

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

d) cheltuielile cu primele de asigurare (...)

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

a) cheltuielile de sponsorizare, mecenat, precum și pentru acordarea de burse private, efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

c) suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;

d) cheltuielile sociale, în limita sumei obținute prin aplicarea unei cote de până la 2% la fondul de salarii realizat anual;

e) pierderile privind bunurile perisabile, în limitele prevăzute de actele normative în materie;

f) cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii;

f¹) cheltuielile reprezentând tichetele de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii;

g) contribuțiile efectuate în numele angajaților la fonduri de pensii facultative, în conformitate cu legislația în vigoare, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru o persoană;

h) prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 250 euro anual pentru o persoană;

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;

j) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii pentru salariați și contribuabili, inclusiv cele pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii;

k) dobânzi aferente împrumuturilor de la persoane fizice și juridice, altele decât instituțiile care desfășoară activitatea de creditare cu titlu profesional, utilizate în desfășurarea activității, pe baza contractului încheiat între părți, în limita nivelului dobânzii de referință a Băncii Naționale a României;

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și

dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;

m) cotizații plătite la asociațiile profesionale în limita a 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

n) cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat.

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

b) cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;

c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);

e) donații de orice fel;

f) amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale;

g) ratele aferente creditelor angajate;

h) Abrogată

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

j) cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare;

k) sumele sau valoarea bunurilor confiscate ca urmare a încălcării dispozițiilor legale în vigoare;

l) impozitul pe venit suportat de plătitorul venitului în contul beneficiarilor de venit;

l¹) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare.

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității.” ,

prevederi care trebuie coroborate cu dispozițiile pct.37, 38, 39, 39¹, 40, 40¹ și 41 din Normele de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Norme metodologice:

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;

- cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;

- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru clienți;

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

- dobânzile aferente creditelor bancare;

- cheltuielile cu comisioanele și cu alte servicii bancare;

- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și primele de asigurare pentru asigurarea de risc profesional potrivit legii;

- cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului;

- cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații;

- cheltuielile cu energia și apa;

- cheltuielile cu transportul de bunuri și de persoane;

- cheltuieli de natură salarială;

- cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit;

- cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de șomaj, pentru asigurările sociale de sănătate, pentru accidente de muncă și boli profesionale, precum și alte contribuții obligatorii pentru contribuabil și angajații acestuia;

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;

- valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;

- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria (rata de leasing) în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;

- cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor;

- cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;

- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare, cu excepția celor reprezentând indemnizația de delegare, detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, care este deductibilă limitat;

- cheltuielile de reclamă și publicitate reprezintă cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui contribuabilului, produsului sau serviciului în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare când reclama și publicitatea se efectuează prin mijloace proprii. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

- alte cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor.

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

39. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

- cheltuielile de sponsorizare, mecenat, precum și pentru acordarea de burse private, conform legii, sunt deductibile în limitele stabilite la art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în condițiile prevăzute de legislația în materie;

- cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii;

- cheltuieli reprezentând cotizații plătite asociațiilor profesionale și contribuții profesionale obligatorii plătite organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii și datorate potrivit legii;

- cheltuielile reprezentând indemnizația de delegare și detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, sunt deductibile, respectiv în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;

- cheltuielile sociale în limita unei sume stabilite prin aplicarea unei cote de până la 2% asupra fondului de salarii realizat anual și acordate pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, sub forma: ajutoarelor de înmormântare, ajutoarelor pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarelor pentru bolile grave sau incurabile, inclusiv proteze, ajutoarelor pentru naștere, tichetelor de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadourilor pentru copiii minori ai salariaților, cadourilor oferite salariatelor, contravalorii transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costului prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora. Cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt deductibile în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie dintre cele de mai sus, nu depășește 150 lei;

- dobânzile aferente împrumuturilor de la persoane fizice și juridice, altele decât instituțiile care desfășoară activitatea de creditare cu titlu profesional, utilizate în desfășurarea activității, pe baza contractului încheiat între părți, în limita nivelului dobânzii de referință a Băncii Naționale a României;

- cheltuieli reprezentând tichetele de masă acordate de angajator potrivit legii, precum și cheltuieli reprezentând tichetele de vacanță acordate de angajator potrivit legii.

Limita echivalentului în euro a contribuțiilor efectuate la fondul de pensii facultative și a primelor de asigurare voluntară de sănătate, prevăzute la art. 48 alin. (5) lit. g) și h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se transformă în lei la cursul mediu anual comunicat de Banca Națională a României.

39¹. Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. l¹) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

40. Veniturile obținute din valorificarea în regim de consignație sau prin vânzare directă către agenți economici și alte instituții a bunurilor rezultate în urma unei prelucrări sau procurate în scopul revânzării sunt considerate venituri din activități independente. În această situație se vor solicita documentele care atestă proveniența bunurilor respective, precum și autorizația de funcționare. Nu se încadrează în aceste prevederi bunurile din patrimoniul personal.

40¹. Contribuabilii care realizează venituri care se încadrează în prevederile punctului 21¹ sunt obligați să conducă evidența contabilă în partidă simplă pentru stabilirea tratamentului fiscal aplicabil.

41. Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii."

Mai mult, trebuie avute în vedere și prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr. 82 / 1991 Legea Contabilității, unde se stipulează:

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

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

coroborate cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44 / 2004, potrivit cărora:

“Norme metodologice:

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

coroborate cu precizările OMFP Nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la Cap.II pct.11 - 20, prevăd:

“Cap II. Organizarea evidenței contabile în partidă simplă

B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

11. Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice.

12. În conformitate cu prevederile legale evidența contabilă în partidă simplă se ține în limba română și în moneda națională.

13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;*
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.*

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

16. Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă numai în

cazurile în care se face dovada intrării în patrimoniu a bunurilor respective, prin întocmirea Borderoului de achiziție (cod 14-4-13) sau a Notei de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1/A), după caz, și a plății acestora pe bază de Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4).

În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de normă de venit, pentru a fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contribuabililor prevăzuți la pct. 1, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările legale în vigoare, și Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4).

17. Documentele contabile - jurnale, fișe etc. - servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.

18. Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pix cu pastă, la mașina de scris sau cu ajutorul tehnicii de calcul, după caz.

19. În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face pe toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit documentul justificativ, menționându-se și data efectuării operațiunii de corectare.

În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul greșit se anulează și rămâne în carnetul respectiv (nu se detașează), cu excepția ordinului de deplasare (delegație), pe baza căruia se primește sau se restituie diferența dintre cheltuielile efective de deplasare și avansul acordat.

Contribuabilii au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activității; cel puțin o dată pe an; la încetarea activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

Inventarierea se face în conformitate cu normele privind organizarea și efectuarea inventarierii, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

20. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șnuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.

Modelele și normele de întocmire și de utilizare ale Registrului-jurnal de încasări și plăți și ale Registrului-inventar sunt prezentate la cap. IV.”,

iar începând cu 01.03.2015, coroborate cu prevederile ORDIN nr. 170 din 17 februarie 2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, care în ANEXA REGLEMENTĂRI CONTABILE privind contabilitatea în partidă simplă, la Cap.I – III, arată:

“CAP. I Aria de aplicabilitate

Prezentele reglementări se aplică de către:

1. persoanele fizice și asocierile fără personalitate juridică, ale căror venituri sunt supuse impozitului pe venit în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), al căror venit net anual este determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, și este obținut din următoarele surse:

- a) activități independente;
- b) cedarea folosinței bunurilor;
- c) activități agricole, silvicultură și piscicultură.

Persoanele care desfășoară activități independente și care au obligația ținerii contabilității conform prezentelor reglementări sunt persoanele care obțin venituri din:

a.1 - activități economice (persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale);

a.2 - profesii libere (medici, avocați, notari, auditori financiari, consultanți fiscali, experți contabili, arhitecți și alte profesii reglementate);

a.3 - drepturi de proprietate intelectuală (în condițiile în care optează pentru determinarea venitului net în sistem real);

2. persoanele sau entitățile care, prin actul normativ de înființare, prin legi speciale sau prin alte acte normative, au obligația ținerii contabilității în partidă simplă, cu excepția persoanelor juridice fără scop patrimonial.

CAP. II Dispoziții generale privind ținerea contabilității în partidă simplă

1. În sensul prezentelor reglementări, contabilitatea în partidă simplă reprezintă ansamblul registrelor și documentelor financiar-contabile, legal reglementate, care servesc la evidențierea în contabilitate, în mod cronologic și sistematic, a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative.

2. Persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă pot utiliza formularele financiar-contabile prevăzute în prezentele reglementări sau numai o parte din acestea, în funcție de elementele specifice activității desfășurate, astfel încât acestea să permită determinarea informațiilor necesare pentru îndeplinirea obligațiilor prevăzute de legislația în vigoare.

3. În funcție de necesități, persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă pot utiliza și alte formulare financiar-contabile prevăzute în Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu completările ulterioare. În acest caz, elementele referitoare la conturi, debit, credit, semnături de aprobare, avizare, precum și alte elemente similare, nu se completează.

4. Persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă pot folosi și alte formulare prevăzute în mod expres de acte normative care reglementează activități economice specifice (agricultură, exploatarea masei lemnoase, jocuri de noroc etc.).

5. Formularele financiar-contabile pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor.

6. În condițiile utilizării sistemelor informatice, trebuie să fie respectate criteriile minimale privind programele informatice utilizate în domeniul financiar-contabil, prevăzute de Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor

financiar-contabile, aprobate prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008, cu completările ulterioare.

7. Factura se întocmește, se utilizează, se corectează, se reconstituie (în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii) și se arhivează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

8. Persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă au obligația să efectueze inventarierea la începutul activității, cel puțin o dată pe an, precum și la încetarea activității.

9. Inventarierea cuprinde toate elementele de natura activelor și datoriilor care contribuie la desfășurarea activității persoanei care conduce contabilitatea în partidă simplă și se face cu respectarea prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

10. În sensul prezentelor reglementări, elementele patrimoniale sunt bunurile și drepturile care contribuie la desfășurarea activității persoanei care conduce contabilitatea în partidă simplă. Acestea cuprind: imobilizări corporale (mijloace fixe), stocuri și imobilizări necorporale, respectiv programe informatice, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare.

11. Persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă nu întocmesc situații financiare anuale.

CAP. III Norme generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile

1. Contabilitatea în partidă simplă se ține în limba română și în moneda națională.

2. Orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza evidențierii în contabilitatea în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

3. Documentele justificative care se evidențiază în contabilitatea în partidă simplă angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

4. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea / numele și prenumele și, după caz, sediul / adresa persoanei care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- codul de înregistrare fiscală (când este cazul);
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele, prenumele și semnătura persoanei care a întocmit documentul, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

5. În documentele financiar-contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, și nici lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

6. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul corect sau cifra corectă.

Corectarea se face pe toate exemplarele documentului financiar-contabil și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul, menționându-se și data efectuării corecturii.

7. În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul întocmit greșit se anulează și se păstrează sau rămâne în carnetul respectiv.

8. Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pastă de pix sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, după caz.

9. Pentru evidențierea în contabilitatea în partidă simplă a operațiunilor efectuate se utilizează următoarele registre contabile: Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/b), prevăzute la cap. V.

10. Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate, încât să permită în orice moment identificarea și controlul operațiunilor economico-financiare efectuate.

11. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) servește la înregistrarea cronologică a tuturor sumelor încasate și plătite, atât în numerar, cât și prin conturi bancare.

12. Sumele înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) se totalizează lunar.

13. Registrul-inventar (cod 14-1-2/b) servește la înregistrarea elementelor de natura activelor și datoriilor inventariate.

14. Modelele registrelor de contabilitate utilizate de persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă, precum și normele de întocmire și utilizare a acestora sunt prezentate la cap. V.

15. Registrele de contabilitate parafate și înregistrate la organele fiscale teritoriale anterior intrării în vigoare a prezentelor reglementări pot fi utilizate până la epuizare, cu condiția respectării conținutului de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora prevăzute la cap. V.

16. Elementele patrimoniale se evidențiază în contabilitate la valoarea de intrare, respectiv la cost de achiziție, de producție sau la prețul pieței, în baza documentelor justificative care atestă dobândirea acestora.

17. Evidența imobilizărilor corporale (mijloace fixe) se ține cu ajutorul Fișei mijlocului fix (cod 14-2-2).

18. Operațiunile efectuate în valută se evidențiază în contabilitate în moneda națională, utilizându-se cursul de schimb valutar de la data efectuării operațiunii.

Prin curs de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emiteră de documente).

Sumele aferente operațiunilor în valută se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) în lei, cu menționarea în coloana de explicații a valorii în valută.

19. În condițiile utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, în conformitate cu prevederile legale, documentul în baza căruia se înregistrează în contabilitate

încasările zilnice este raportul fiscal de închidere zilnică, respectiv registrul special întocmit în condițiile defectării aparatelor de marcat electronice fiscale.

20. În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente financiar-contabile, se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, cu aplicarea prevederilor Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008, cu completările ulterioare.”

În speță, stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții datorate bugetului general consolidat al statului reprezintă o altă situație în care autoritatea fiscală efectuează ajustarea veniturilor și cheltuielilor, reglementată de prevederile art.106 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“ *ART. 106 Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare*

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, 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 impozitare se efectuează în situații cum ar fi:*

a) *în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);*

b) *în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.*

(3) *în situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.*

(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

O.P.A.N.A.F nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere a fost emis în aplicarea prevederilor art.67 din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, procedura aprobată fiind valabilă la data atât la data efectuării inspecției, cât și la data soluționării contestației și în cazul aplicării prevederilor art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și la art.1 și 2 prevede:

“*ART. 1 (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:*

- *documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;*

- *documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*

(2) *Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

ART. 2 În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;*
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;*
- c) metoda marjei;*
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;*
- e) metoda patrimoniului net”*

ART. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificat la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

ART. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;*
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;*
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;*
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;*
- e) să corespund condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;*
- f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.*

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuat de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală .

(4) Nota de fundamentare va conține:

- a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;*
- b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;*
- c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere.*

ART. 5

Organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.”

Astfel se observă că metodele pe care le poate utiliza autoritatea fiscală în situația stabilirii prin estimare a bazelor de impunere sunt cele strict enumerate la lit.a) - e) și nu altele, iar situațiile în care se poate face această estimare sunt cele în care documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte

sau incomplete sau documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Concluzionând O.P.A.N.A.F nr.3389/2011 stabilește modul de determinare a bazei de impunere prin procedeul estimării, fiind de asemenea precizate metodele utilizate în acest sens și cazurile în care se aplică.

Astfel, în primul rând în speța dedusă judecății, organele de inspecție fiscală au considerat ca incorecte informațiile conținute de documentele prezentate de petentă, caracterul de „incorect” fiind dat de faptul că petenta a înregistrat venit net impozabil foarte mic, comparativ cu locul desfășurării activității, nivelul de trai, riscul fiscal al activității, nu se regăsesc cheltuieli de transport pentru mărfurile aprovizionate, frecvența aprovizionărilor, volumul de activitate și diversitatea mărfurilor.

Petenta invocă faptul că în data de 15 aprilie 2016 a fost verificată și s-a încheiat procesul verbal nr..../...2016 în care se menționează că au fost achitate toate obligațiile legale privind întocmirea documentelor și ținerea evidenței financiar-contabile, fără a fi menționate neconformități, iar contestatoarea apreciază ca inadecvate și cel puțin nerealistele invocarea unor motive ca: *“nivelul de trai”, “cheltuielile de transport pentru mărfurile aprovizionate”, “volumul de activitate”* în contextul în care echipa de control nu s-a deplasat la sediul social al întreprinderii individuale pentru a evalua acest aspect, mărfurile sunt transportate de furnizori, iar spațiul de comercializare este foarte mic cu un stoc redus de marfă.

Organele de inspecție fiscală trebuiau să verifice îndeplinirea de către petentă a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, să analizeze operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, precum și asupra tuturor documentelor care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă aferente perioadei 2011 – 2015, în conformitate cu prevederile mai sus citate.

Având în vedere cele prezentate anterior, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra caracterului „*incorect*” a bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă a documentelor legale, fiind limpede că în speță, în raport de constatările organului de control și de probatoriul din dosar, consecințele contabile asupra bazelor de impozitare nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.

În concluzie, nu se poate antama fondul cauzei, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată, în condițiile în care examinând starea de fapt consemnată în RIF care a stat la baza emiterii deciziei contestate, se constată că organele de inspecție fiscală au considerat ca aplicabile în cauză doar dispozițiile art.46 alin.(1) (2), art.49 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cap.IV, art.106 alin.(1) (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu O.P.A.N.A.F nr.3389/2011, anexa 1, cap.I, pct. 1.3.

Pentru aceste motive rezultă că ipoteza legală cuprinsă în RIF pe care și-a bazat constatările inspecția fiscală nu se poate verifica, astfel că D.G.R.F.P. Timișoara se află în situația imposibilității stabilirii stării de fapt în cauza dedusă judecății prin raportare doar la temeiurile de drept invocate în fundamentarea deciziei contestate.

În virtutea principiului general de drept „*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” inspectia fiscală nu a analizat starea de fapt constatată la petentă, prin raportare la normele legale care conțin precizări exprese referitoare la reglementarea veniturilor și cheltuielilor aferente activităților independente, potrivit normelor generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile.

În altă ordine de idei, subdimensionarea sau supradimensionarea tranzacțiilor desfășurate pe piață, pentru bunurile achiziționate de petentă de la furnizori de mărfuri, este necesar a fi justificată atunci când are ca scop diminuarea bazei impozabile și când obligațiile fiscale ce rezultă din aceste tranzacții sunt asumate și îndeplinite deficitar, fie de o parte, fie de cealaltă, fie de amândouă.

Deoarece organele de inspecție fiscală nu fac vorbire de aceste aspecte în actul încheiat, acest fapt conduce la stabilirea unor obligații suplimentare insuficient motivate și care pot să nu corespundă unei situații de fapt reale și corecte.

În al doilea rând, chiar în interiorul “*Notei Nr. .../...2016 de fundamentare a selectării celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere OMF 3389/3 NOIEMBRIE 2011, art.4, alin.(3), alin.(4)*”, aprobată de Inspectia Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., apar aspecte contradictorii în sensul în care cu toate că a fost menționat că:

“S-a aplicat Metoda – 1.4.- “Metoda produsului/serviciului si a volumului”- Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

Numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidenței în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție) și/sau folosind date și informații din diverse surse.

După estimarea numărului produselor / serviciilor comercializate / prestate și/sau volumul activității desfășurate se aplică prețul de vânzare practicat pe unitate de produs/serviciu sau volum de activitate, determinându-se astfel venitul brut.

Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidențe contabile cu veniturile determinate, ca urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității.

Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și a stabilirii obligației fiscale.

Metoda poate furniza informații cu privire la sumele încasate și neevidențiate, ca urmare a comercializării bunurilor și prestării serviciilor.”, echipa de inspecție fiscală a considerat oportună estimarea bazei de impunere la nivelul unei norme de venit pentru activitatea de „Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare preponderentă de produse alimentare, băuturi și tutun”, cod de clasificare CAEN 4711, quantumul normei de venit anuale fiind aprobat de AJFP .../DGRFP ... și a fost stabilit la nivelul salariului/minim /mediu pe economie, conform tabelelor care cuprind „NORMELE DE VENIT ANUALE”.

Mai mult se reține că informațiile utilizate de organele de inspecție fiscală în estimarea bazei de impunere trebuiau obținute de la operatori economici care au

același obiect de activitate ca și petenta, care își desfășoară activitatea în aceeași zonă sau în imediata apropiere, cu cât chiar în Nota Nr. .../...2016 de fundamentare a selectării celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere OMF 3389/3 NOIEMBRIE 2011, art.4 alin.(3) alin.(4), se face precizarea:

“Aceste rezultate anuale declarate de contribuabil (venituri nete anuale mici în anii 2011, 2012, 2014, 2015 și în anul 2013, pierdere fiscală) sunt în neconcordanță cu nivelul de trai, cu experiența pe care o are în domeniu, volumul vânzărilor pentru că se constată că firma (magazinul) și-a creat o clientelă constantă, spațiul comercial fiind amplasat într-o zonă bună, chiar dacă în zonă se află mai multe magazine de același fel.”

Trebuie reținut și argumentul invocat de petentă referitor la faptul că Întreprinderea Individuală X arată că desfășoară activitate economică, într-un spațiu restrâns aflat în incinta unui garaj.

Astfel, trebuiau analizate toate informațiile referitoare la volumul de activitate, segmentul de clienți cărui i se adresează, mod de plată furnizori/încasare clienți, dimensiunile compartimentarea spațiului, adaosurile practicate, etc., elemente absolut necesare pentru a putea efectua o comparabilitate corectă a nivelului veniturilor.

De asemenea, apar elemente contradictorii în condițiile în care organele de inspecție au invocat în fiecare an suma de « ... lei venit net impozabil, echivalentul unei norme de venit stabilită pentru acest an, pentru acest loc de desfășurare a activității și pentru această activitate », cu toate că în anii 2014 și 2015 au estimat un venit de ... lei, respectiv ... lei, iar petenta invocă faptul că organele de inspecție fiscală, în tot raportul de inspecție fiscală, estimează baza de venit la nivelul salariului minim/mediu pe economie pentru toți anii din perioada 2011-2015, contestatoarea susținând că nu este clar, în toți anii 2011, 2012, 2013 a fost prevăzut același salariu minim pe economie de ... lei anual, cu toate că în anul 2011 venitul minim brut a fost de ... lei, cu un salariu net de ... lei ceea ce rezultă o bază impozabilă diminuată la ... lei.

În speță, având în vedere cele reținute mai sus, trebuie avute în vedere prevederile din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“ART.6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil / plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în

conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

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

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

ART.7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

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

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

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

ART. 55 Mijloace de probă

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

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

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

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

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

ART.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

ART.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului / plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin.(1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

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

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

(3) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.

ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(1) Activitatea de inspecție fiscală se organizează și se desfășoară în baza unor programe anuale, trimestriale și lunare. Condițiile pentru întocmirea programelor se aprobă astfel:

a) prin ordin al președintelui A.N.A.F., în cazul inspecției fiscale efectuate de organul fiscal central;

b) prin acte ale autorităților administrației publice locale emise în condițiile legii, în cazul inspecției fiscale efectuate de organul fiscal local.

(2) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

(4) La începerea inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală trebuie să prezinte contribuabilului/plătitorului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

(7) La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală. În declarație se menționează și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil/plătitor. (...)

ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.”

Astfel, se poate observa că organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea venitului impozabil al petentei pornind de la premisa că ar fi trebuit să obțină venituri mai mari decât cele declarate organelor fiscale. Or, în speță organul fiscal nu a identificat sub nicio formă care sunt argumentele pe baza cărora a determinat neglijența petentei sau o intenție a acesteia de a fraudă fiscal prin ascunderea bazei impozabile.

Din acest punct de vedere, deși organele de inspecție fiscală susțin diminuarea bazei impozabile de către petentă, nu au sesizat organele de urmărire penală, pentru a se stabili existența acestei intenții de fraudare, iar în ceea ce privește o presupusă neglijență a petentei, organele fiscale nu dovedit în ce constă caracterul de „incorect” pentru informațiile conținute de documentele prezentate de petentă, cu atât mai mult cu cât în data de 15 aprilie 2016 petenta a mai fost verificată și s-a încheiat procesul verbal nr..../...2016 în care se menționează că au fost achitate toate obligațiile legale privind întocmirea documentelor și ținerea evidenței financiar-contabile, fără a fi menționate neconformități.

Cât privește sarcina probei în materie procesual fiscală, așa cum am citat mai sus, aceasta este probată atât de contribuabil, care are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fisca, cât și de organul fiscal care are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

Mai mult, față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Conform prevederilor legale sus-citate 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.

Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Față de dispozițiile legale relevante ce guvernează inspecția fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a modului de derulare faptică a activității economice, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, din elementele existente la dosarul contestației reies aspecte contradictorii, documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet și clar situația petentei. Având în vedere cele prezentate anterior, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra bazei de impozitare sau dacă s-au respectat prevederile legale care reglementează modul de înregistrare în evidența contabilă,

fiind limpede că în speță, în raport de susținerile petentei și constatările organelor de inspecție fiscală, consecințele contabile asupra bazei de impozitare nu au fost delimitate și cuantificate cu certitudine.

În concluzie, se constată că organul fiscal are sarcina de a proba existența unui caz care să impună estimarea venitului impozabil, precum și de a proba acele fapte care au stat la baza estimării.

În raport cu aceste considerații teoretice, rezultă că organele fiscale nu au probat în speța nici neglijența și nici intenția de fraudare a fiscoului de către reclamantă.

Legislația fiscală română contemporană faptelor în litigiu nu impune petentei o limită minimă a veniturilor nete declarate, astfel încât nu se poate presupune existența unei diminuări intenționate a bazei impozabile, cu atât mai mult cu cât organele fiscale nu au adus nici o probă din care să rezulte obținerea unor venituri mai mari decât cele evidențiate.

Dificultatea administrării unor probe privind mărimea efectivă a veniturilor petentei nu poate fi repercutat asupra acesteia, cu atât mai mult cu cât organele fiscale aveau posibilitatea de a proba nivelul venitului net prin comparație cu activitatea altor contribuabili de profil chiar din zona petentei.

În consecință, în raport de aceste constatări, organul competent în soluționarea contestației constată că, informațiile din actul administrativ fiscal atacat nu răspund la unele obiective prevăzute în dispoziții legale, ce trebuiau avute în vedere în cazul evaluării prin estimare a bazei de impunere, și anume:

- în ce au constat deficiențele care au condus la imposibilitatea organelor de inspecție fiscală de a determina mărimea bazei de impunere, respectiv deși organele de inspecție fiscală susțin diminuarea bazei impozabile de către petentă, nu au sesizat organele de urmărire penală, pentru a se stabili existența acestei intenții de fraudare, nu au precizat în ce constă caracterul de incorect a informațiilor conținute de documentele prezentate de petentă, și care au fost datele și documentele care au avut relevanță pentru estimare, având în vedere obligația identificării acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale (conform celor dispuse la art.106 alin.(3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală);

- având în vedere că inspecția fiscală are în vedere, potrivit art.118 din actul normativ mai sus citat, examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, care a fost contribuția petentei la respectarea obligației de a colabora la constatarea stării de fapt fiscale, prin prezentarea la locul de desfășurare a inspecției fiscale a tuturor documentelor, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal (conf. art.106 alin.(3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală);

- având în vedere că art.106 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede situațiile în care se procedează la estimarea bazelor de impunere, raportul de inspecție fiscală nu prezintă clar aceste situații, apar aspecte contradictorii în sensul în care a fost menționat că s-a aplicat Metoda 1.4. "Metoda produsului/serviciului și a volumului", dar echipa de inspecție fiscală a considerat oportună estimarea bazei de impunere la nivelul unei norme de venit;

- dacă au fost avute în vedere dispozițiile din actul normativ mai sus citat, cu privire la obligația organului fiscal de a identifica acele elemente care sunt cele mai

apropiate situației de fapt fiscale, și ce informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului - care sunt relevante pentru impunere - au fost avute în vedere, iar, în lipsa acestora, care au fost datele și informațiile deținute despre contribuabilii cu activități similare.

În concluzie, organul competent în soluționarea contestației, nu se poate pronunța asupra estimării bazei impozabile suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care actul de control nu conține constatări complete referitoare la elementele care au condus la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește veniturile nete obținute de petentă pentru anii 2011 – 2015, prin raportare doar la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestatoare, fapt pentru care nu se poate antama fondul cauzei, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată, iar baza de impunere nefiind certă, astfel că se impune o reanalizare a situației de fapt.

De asemenea, așa cum am reținut mai sus, deoarece se va proceda la o reanalizare a estimării bazei impozabile stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, și întrucât baza de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate este prevăzută la art.296²² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 296²² *Baza de calcul*

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”,

iar această bază de impunere nefiind certă, se impune și o reanalizare a situației de fapt pentru modul de stabilire a contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ (3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

(4) 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.

(7) *În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit. ”*, având în vedere și faptul că în legătură cu explicitarea acestui articol, O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, arată că:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. 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.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. .../...2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe venit suplimentar;

... lei - contribuție de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit și contribuție, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și a O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

1. Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind contestația formulată de Întreprinderea Individuală X din ... împotriva Dispoziția nr..../...2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, să soluționeze acest capăt de cerere în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri atacate.

2. Desființarea Deciziei de impunere nr. .../...2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul

inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2016, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe venit suplimentar;

... lei - contribuție de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit și contribuție, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, și cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie se comunică la:

- Întreprinderea Individuală X din ...;
- AJFP ... – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,

...