**HOT. 12**

**Dosar nr. ...**

R O M Â N I A

CURTEA DE APEL ...

SECŢIA ...

**Decizia nr. …**

Şedinţa publică din data de …

Completul constituit din:

PREŞEDINTE: ...

Judecător: COD 1015

Judecător: ...

Grefier: ...

Pe rol se află judecarea cauzei în materia ... privind recursul declarat de recurent X INTREPRINDERE INDIVIDUALĂ împotriva Sentinţei nr. S1 pronunţate de Tribunalul ... în dosarul nr. ..., intimate fiind ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE ... şi DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE ....

La apelul nominal făcut în şedinţa publică se constată lipsa părţilor.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefier care învederează faptul că:

* este primul termen de judecată
* cererea de recurs a fost legal timbrată
* intimatele au depus întâmpinare, care a fost comunicată
* recurentul a depus răspuns la întâmpinare
* se solicită judecarea în lipsă

Curtea, din oficiu, invocă incidenţa art. 488 alin. 1 pct. 6 Cod procedură civilă, ca motiv de casare de ordine publică, încuviinţează pentru recurent proba cu înscrisurile depuse odată cu cererea de recurs şi lasă cauza în pronunţare, dând soluţia de faţă;

**Curtea de apel,**

Prin Sentinţa nr. S1 pronunţată de Tribunalul ... în dosarul nr. ...s-a respins ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată formulată de reclamantul Întreprinderea Individuală X în contradictoriu cu pârâtele Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice ... şi Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice ....

*Împotriva acestei sentinţe a promovat recurs recurentul X ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ*, considerând-o netemeinică şi nelegală, solicitând casarea în tot a acesteia în baza art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă, cu reţinerea spre rejudecare a fondului, în sensul admiterii cererii având ca obiect anularea diferenţelor stabilite în Decizia de impunere privind impozitul pe venit şi contribuţiile sociale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane fizice nr. ...-2 din data de ...(D1), prin Raportul de inspecţie fiscală nr. ...-1 din data de ...(RIF) emise de AGENŢIA NAŢIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ, Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice ..., Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice ..., Activitatea de inspecţie fiscală, Serviciul inspecţie fiscală persoane fizice, precum şi în Decizia nr. .. din .. privind soluţionarea contestaţiei (DSC) emise de Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice ..., Serviciul soluţionare contestaţii 1, pentru următoarele motive:

In fapt, aceste diferenţe suplimentare stabilite în urma controlului, conform organelor de inspecţie, au la bază o declaraţie dată de recurent, solicitată de acestea în afara cadrului legal, iar ca temei legal art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (vechiul C.F.) şi art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (noul C.F.). "Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activităţi independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate"., articol care, aşa cum arată şi organele de inspecţie în cuprinsul RIF la pag. 5-8 obiective (s-au efectuat cel puţin 39 verificări) şi la pag. 24 alte constatări (încă 6 verificări), a fost respectat de recurentă, precum au fost respectate şi celelalte reglementări din actele normative aplicabile, relevante fiind:

- "Se observă că nu există diferenţe între cifra de afaceri declarată şi cea rezultată în urma inspecţiei fiscale pentru anii verificaţi";

- "S-a constatat că toate declaraţiile anuale pentru anii verificaţi au fost depuse la termenele legale de către contribuabil";

- "Deoarece nu au fost încălcări ale prevederilor legale privind declaraţiile de venit, nu a fost cazul sancţionării contravenţionale;

- "X întreprindere individuală a organizat şi condus evidenţa contabilă în partidă simplă în conformitate cu Legea nr. 82/1991 (a contabilităţii)";

- "In perioada verificată contribuabilul a utilizat şi completat - Registrul jurnal, de încasări şi plăţi în care au fost evidenţiate atât veniturile, cât şi cheltuielile în ordine cronologică lunar pe baza de documente justificative...";

- "în perioada supusă inspecţiei fiscale, contribuabilul a efectuat inventarierea patrimoniului si a stocului de marfă din magazine, în fiecare an conform..."

- "Contribuabilul a utilizat casa de marcat, pentru veniturile încasate, a emis bonuri fiscal pentru mărfurile vândute."

După cum rezultă din toate aceste cel puţin 45 de verificări documentate efectuate de organele de inspecţie, constată că situaţia de fapt fiscală este cea prezentată de documentele contabile şi justificative, înscrisuri complete, cu forţa probantă, prezentate de recurentă şi al căror conţinut ar trebui respectat.

Însă, după numai 6 zile de studiat "exhaustiv" (pag. 2 pct. 12 din RIF) actele contabile, constatând cele de mai sus, fără probe, organele de inspecţie au ajuns totuşi la altă concluzie, şi anume că situaţia de fapt fiscală este alta, solicitându-i acea declaraţie.

Având în vedere că nu a avut iniţiativa să dea acea declaraţie, care să constituie un element de fapt şi să îndreptăţească organele fiscale să aplice prevederile art. ... neprecizat din Codul de procedura fiscală, rezultă că acestea au profitat de atributul de putere, de emoţiile şi lipsa cunoştinţelor privind termenii de specialitate şi încălcând prevederile art. 55 şi 56 din Legea nr. 207/2015 privind codul de procedură fiscală(CPF), în sensul că "(2) Solicitarea se face în scris şi cuprinde in mod obligatoriu:

a) data, ora şi locul la care contribuabilul/plătitorul este obligat să se prezinte;

b) baza legală a solicitării;

c) scopul solicitării;

d) documentele pe care contribuabilul/plătitorul este obligat sa le prezinte.",

acestea fiind prevederi imperative (a se vedea şi OPANAF nr. ../2017 din 27 octombrie 2017 privind modelul şi conţinutul formularelor utilizate în activitatea de verificare a contribuabililor de către structurile de informaţii fiscale), şi acest mijloc de probă (ca metodă, cale de obţinere a informaţiei) este ilegal, iar declaraţia nu poate fi reţinută ca probă (nu are caracter judiciar), iar dacă ar constitui o sursă de informaţii, organul fiscal avea obligaţia obţinerii de probe rezonabile şi coroborate, nu excesive şi subiective, contradictorii, în scopul respectării principiului securităţii juridice şi a principiului încrederii legitime ce impune ca legislaţia să fie clară şi predictibilă, unitară şi coerentă.

Referitor la afirmaţiile reţinute de instanţă: - "conform explicaţiilor/informaţiilor verbale date de reclamant şi prin declaraţia....", -"veniturile nete lunare conform declaraţiei, care nu au fost înregistrate şi declarate (probabil încasări pentru consumul familial fără a se elibera bon fiscal;" coroborat cu "Contribuabilul a utilizat casa de marcat, pentru veniturile încasate, a emis bonuri fiscal pentru mărfurile vândute."; "în perioada supusă inspecţiei fiscale, contribuabilul a efectuat inventarierea patrimoniului şi a stocului de marfă din magazine, în fiecare an conform..."(afirmaţii din RIF) reiese că constatările organului fiscal sunt contradictorii.

Acesta a considerat că venitul este net şi rezultă "probabil" din încasări. Lăsând la o parte că "probabil" nu este probă, şi mai ales "constatări complete" (art. 6 CPF), urmând raţionamentul organelor fiscale, încasările cuprind şi cheltuiala cu marfa, deci nu mai este un venit net, ci brut. În plus, dacă a făcut această constatare, ce documente a întocmit (art. 64, art. 65 CPF)? Cum a stabilit valoarea reală a situaţiei de fapt? A făcut inventar? Care a fost diferenţa dintre faptic şi scriptic? A lămurit diferenţele? Au existat diferenţe imputabile sau neimputabile? Perisabilităţi? A calculat coeficientul mediu de adaos comercial? Răspunsul este că nu, iar art. 4 CPF a fost încălcat.

Aşa cum a arătat în cererea de chemare în judecată, inclusiv organul de contestaţie face confuzie de termeni, la pag. 36 alineatul doi face vorbire de "venit net'' iar la pag. 40 ultimul alineat "a obţinut lunar încasări de 800-900 lei", astfel consideră că nu i se poate imputa ce înseamnă şi care sunt implicaţiile unor termeni, în condiţiile în care organul de inspecţie afirmă că a efectuat cel puţin 45 de verificări, constatând că evidenţele contabile şi fiscale sunt corecte şi complete, dovedind astfel că a scris ce i-au dictat organele de inspecţie, iar acestea nu au respectat prevederile legale invocate chiar de organul de soluţionare: art. 55 şi 56 din NCPF;

Referitor la:

-"faptul că activitatea de comerţ se desfăşoară la vad comercial...unde este o constantă în ceea ce priveşte clienţii" (fără alte probe), cum poate constitui această afirmaţie un indiciu sau o prezumţie acordată organelor fiscale, iar lui i se cere să probeze că afirmaţiile organelor fiscale sunt nereale? Cum au probat organele fiscale "constanta în ceea ce priveşte clienţii", "frecvenţa mare de bolnavi şi aparţinători"? Ce documente au intocmit în acest sens? Sunt evaluările în limitele prevăzute de lege? Sunt efectuate cu bună credinţă? Sunt rezonabile? Sunt juste? Sunt certe? Sunt predictibile? Sunt coroborate cu alte probe?

-"plăţi efectuate cu întreţinere spaţiu, combustibil transport şi lemne încălzire şi nu au fost evidenţiate în contabilitate ca cheltuieli deductibile, conform celor menţionate de către contribuabil în declaraţia scrisă", probabil a scris şi asta întrucât organul de inspecţie nu i-a făcut o copie, dar conform celor susţinute de organele fiscale aceste cheltuieli fiind considerate deductibile de organele fiscale, şi probate cu documentele contabile şi fiscale prezentate la control, precum şi cu balanţele de verificare aferente perioadei 2013-2017 prezentate instanţei, constată că afirmaţiile organelor fiscale se contrazic şi nu pot constitui indicii sau prezumţii.

-"locul unde este amplasat spaţiul de desfăşurare a activităţii....bine întreţinut, cu plăţi pentru investiţii a căror valoare nu a fost evidenţiată în contabilitate...", în condiţiile în care organele fiscale nu prezintă documente, probe, pentru aceste susţineri, nu constituie această afirmaţie un indiciu sau o prezumţie temeinică

-"luni cu o frecvenţă redusă de aprovizionări", puţini clienţi pe zi, probate de societate cu evidenţele contabile conform chiar afirmaţiilor organelor fiscale, se contrazic cu argumentaţia logică a acestora prin care sunt considerate aspecte care îi îndreptăţesc să considere că starea de fapt fiscală este alta.

Pornind de la aceste premise, consideră că aprecierea probelor făcută de instanţă pentru a determina puterea probantă şi valoarea fiecărei probe în parte, precum şi ale tuturor probelor împreună, nu a fost făcută cu atenţie şi transparent astfel că raţionamentul asupra situaţiei de fapt şi soluţia pe baza acestora, dar şi explicaţiile în cuprinsul considerentelor hotărârii, să reprezinte una din componentele garanţiei de acces la o instanţă.

In drept, a arătat modul defectuos în care organele fiscale şi-au exercitat dreptul de apreciere. A arătat că prin încălcarea atribuţiilor prevăzute la art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluţionare încearcă să salveze situaţia precizând: "In drept sunt aplicabile prevederile art. 11 (...) CF când, în fapt, acest art. nu a fost invocat de organele de inspecţie nici în RIF şi nici în DL, şi în plus nearătând ce tranzacţie nu are un scop economic, însă instanţa a arătat că "nu poate constitui un motiv de nulitate a actelor fiscale contestate...", deşi a precizat expres: "(1) În soluţionarea contestaţiei organul competent verifică motivele de fapt şi de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestaţiei se face în raport cu susţinerile părţilor, cu dispoziţiile legale invocate de acestea şi cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluţionarea contestaţiei se face în limitele sesizării", înlăturând această prevedere legală imperativă fără a motiva propriu-zis, cu claritate şi pertinenţă, măsura astfel dispusă, în special pentru a demonstra că nu este încălcat dreptul la un proces echitabil.

Totodată, simpla invocare a art.11 din CF nu este suficientă. Reîncadrarea tranzacţiilor în speţă (neprecizate, venituri nete după unele afirmaţii, încasări probabile după altele), în temeiul prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 CF, pentru a reflecta conţinutul economic al acestora, în condiţiile în care în raportul de inspecţie fiscală nu sunt consemnate constatări cu privire la ce tranzacţii se referă, faptul că tranzacţiile în speţă au scop economic, însa acesta nu reflectă scopul real, conţinutul real economic, nu este legală.

Prin urmare, faţa de cele expuse mai sus, organele de inspecţie fiscală, pentru stabilirea situaţiei fiscale, erau îndreptăţite să aprecieze relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având totodată sarcina de a-şi motiva în fapt şi în drept impunerea pe bază de probe sau constatări proprii, obţinute conform art. 64 şi 65 din CPF şi procedurii prevăzute de OPANAF nr. ../2015 din 18 decembrie 2015 privind modelul şi conţinutul formularelor şi documentelor utilizate în activitatea de inspecţie fiscală, aceste prevederi legale fiind imperative.

Or, motivaţia care a stat la baza impunerii, respectiv faptul: "Conform explicaţiilor date de contribuabil întemeiate în baza prevederilor art.11 alin. (1) din Codul fiscal, nu poate fi aplicabilă în condiţiile în care, aşa cum a precizat mai sus, în cauză nu au existat tranzacţii, nu s-a ridicat problema realităţii tranzacţiilor efectuate de către societate, respectiv a realităţii economice a acestora.

Astfel, organul de soluţionare a contestaţiei nu a manifestat echidistanţa necesară raportat la dispoziţiile legale incidente, în raport cu susţinerile părţilor, cu dispoziţiile legale invocate de acestea şi în limitele sesizării.

In privinţa constatărilor instanţei că actele fiscale emise sunt amplu motivate, nu a contestat modul de calcul, drepturile organului fiscal, obligaţiile contribuabilului, ci tocmai că obligaţiile organului fiscal şi drepturile contribuabilului nu au fost respectate, că "Buna-credinţă a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedeşte contrariul" nu a fost respectată.

Nu a contestat invocarea art. 48 VCF şi art. 68 NCF precum şi a celorlalte articole care arată modul de calcul a venitului net şi a contribuţiilor sociale, chiar organul fiscal făcând peste 45 verificări conform dispoziţiilor legale incidente şi confirmând că evidenţele contabile şi fiscale sunt complete şi corecte.

Însă, a arătat că declaraţia nu poate fi considerată mijloc de probă potrivit art. 55 CPF, întrucât nu au fost respectate regulile imperative ale art. 56 şi OPANAF nr. 3076/2017. În plus, chiar pe site ANAF, la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/lnformatii R/inspectie fiscala/QW24 v2 final ghid 1 .pdf este prezentat Ghidul pentru inspecţia fiscala, unde la pag. 22 se precizează

"în condiţiile legii, organul fiscal poate efectua o constatare la faţa locului, întocmind în acest sens Proces-verbal", iar pag. 29-30 se arată că "Nota explicativă reprezintă documentul prin care organele de inspecţie fiscală pot solicita explicaţii scrise reprezentantului legal sau împuternicitului contribuabilului/plătitorului sau altor persoane, care să contribuie la clarificarea/stabilirea unor elemente relevante din activitatea contribuabilului, ce pot influenţa inspecţia fiscală. Solicitarea de explicaţii scrise se va face în timpul inspecţiei fiscale/controlului inopinat/încrucişat/ constatării la faţa locului, ori de câte ori acestea sunt necesare pentru clarificarea şi definitivarea constatărilor..."(art.64, art. 65 CPF).

Principiul legalităţii în administrarea probelor presupune utilizarea numai a mijloacelor de proba strict şi limitativ prevăzute de lege şi doar în condiţiile prevăzute de aceasta. Principiul loialităţii administrării probelor interzice utilizarea oricărei strategii sau manopere care are ca scop administrarea, cu rea-credinţă, a unui mijloc de probă.

In ceea ce priveşte afirmaţiile că declaraţia este coroborată cu împrejurările de fapt constatate de organele de inspecţie, aşa cum a arătat mai sus, nu există constatări în baza prevederilor legale imperative, dar există o contradicţie între cele afirmate chiar de organul fiscal.

Afirmă că sunt venituri nete în baza constatării: „probabil încasări pentru consumul familial fără a se elibera bon fiscal", încasări care, de fapt, potrivit legislaţiei incidente sunt venituri brute; afirmă că nu sunt înregistrate cheltuieli cu întreţinere şi reparaţii, combustibil, dar chiar organul fiscal face o detaliere pe fiecare an în parte a acestora; afirmă că nu sunt înregistrate cheltuieli de investiţii, dar a arătat cu fotografii că cele susţinute sunt nereale s.a.

In plus, argumentele şi probele sale, cum că nu deţine "frigiderele, lăzile frigorifice" (plural), care arată că "indiciile" organelor fiscal sunt false, au fost eliminate cu totul din raţionamentul instanţei.

In ceea ce priveşte afirmaţiile: că indiciile şi prezumţiile confirmă temeinicia obligaţiilor fiscal stabilite, că echipa fiscală a avut indicii temeinice pentru a aprecia situaţia fiscală prezentată ca fiind nereală, pornind de la aceste premise, consideră că aprecierea dispoziţiilor legale incidente făcută de instanţă pentru a determina puterea probantă şi valoarea fiecărei probe în parte, precum şi ale tuturor probelor împreună, nu a fost făcută cu atenţie şi transparent astfel că raţionamentul asupra situaţiei de fapt şi soluţia pe baza acestora, dar şi explicaţiile în cuprinsul considerentelor hotărârii, să reprezinte una din componentele garanţiei de acces la o instanţă.

Astfel, dispoziţiile art. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal circumscriu întregul regim de impozitare şi taxare la care sunt supuşi contribuabilii potrivit unor principii fundamentale. Pe de altă parte, prevederile art. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală reglementează principiul legalităţii care trebuie să guverneze întreaga activitate fiscală.

În interpretarea textelor legale sus-menţionate, orice act emis de către autorităţile fiscale şi, pe cale de consecinţă, orice decizie prin care se stabileşte o creanţă fiscală de către organul fiscal trebuie să fie întocmită şi trebuie să aibă un conţinut guvernat de legalitate, certitudine, justeţe şi predictibilitate.

De asemenea, dispoziţiile art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală consacră principiul bunei credinţe în desfăşurarea raporturilor fiscale, iar faptul că organele fiscale procedează la emiterea unor decizii de impunere cu consecinţa impozitării suplimentare, fără motiv de fapt şi temei de drept, fără coroborarea probelor, fără luarea în considerare a evidenţelor contabile şi fiscale, este evident contrar normelor de bună credinţă impuse chiar de prevederile Legii nr. 207/2015.

În ceea ce priveşte reţinerea de către instanţă în motivare că nu a oferit informaţii suplimentare privind situaţia fiscală personală, consideră că raţionamentul nu s-a raportat la dispoziţiile legale incidente:

1. Inspecţia fiscală s-a desfăşurat la II X, persoana juridica;

2. Verificarea situaţiei fiscale personale a persoanei fizice X se poate face în baza CAPITOLUL IV Verificarea situaţiei fiscale personale de către organul fiscal central art. 138 Obiectul şi regulile privind verificarea persoanelor fizice din Legea nr. 207/2015 CPF;

3. Nu i-au fost comunicate solicitări sau avize de verificare a situaţiei fiscale personale pe numele persoanei fizice X.

In ceea ce priveşte reţinerea de către instanţă în motivare "că organele fiscale au emis actele contestate cu respectarea tuturor normelor incidente, în mod corect procedând la estimarea veniturilor", aşa cum a arătat şi în răspunsul la întâmpinarea pârâţilor, acestea nu au ţinut cont şi aplicat dispoziţiile imperative ale art. 106 din Codul de procedură fiscală, acestea fiind situaţiile punctuale şi limitative stabilite în mod expres de legiuitor în care se poate proceda la stabilirea bazei de impozitare prin estimare.

Astfel, în baza art. 14 din Codul de procedură civilă, măsura dispusă de instanţă fără a fi fundamentată pe mijloacele de probă obţinute în condiţiile limitative ale legii, pe probele administrate, fără a motiva cu claritate şi pertinenţă măsura astfel dispusă, face ca hotărârea astfel pronunţată să fie netemeinica şi nelegală.

In drept, îşi întemeiază solicitarea pe art.14, art. 488 alin. (1) pct. 8 din Codul de procedură civilă, art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (C.F.), art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (C.F.); art. 6, art. 7 alin. (2) şi (3), art. 12, art.55, art. 56, art. 58 alin. (2), art. 64, art. 65, art. 72, 73 alin.(2), art. 106, art.113, art. 118 alin. (5) şi art. 131 alin. (1) şi alin.(2), art. 138, art. 268 şi art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare (CPF); O.M.F.P. nr. 3772/2015 privind modelul şi conţinutul Raportului de inspecţie fiscală întocmit la persoane fizice Cap. III pct. 3.1; OPANAF nr. 3076/2017 din 27 octombrie 2017 privind modelul şi conţinutul formularelor utilizate în activitatea de verificare a contribuabililor de către structurile de informaţii fiscale.

*Intimata DIRECŢIA GENERALA REGIONALA A FINANŢELOR PUBLICE .., REPREZENTATA PRIN ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE ..., legal citată, a depus întâmpinare,* prin care solicită respingerea recursului ca fiind neîntemeiat pentru următoarele considerente:

Consideră sentinţa civilă recurată ca fiind temeinică şi legală, motivat de faptul că instanţa de fond corect a apreciat că actele fiscale emise sunt amplu motivate, fiind arătate pe larg motivele pentru care au fost stabilite în sarcina reclamantului obligaţii fiscale prin raportare inclusiv la declaraţia reclamantului.

De altfel consideră că instanţa de fond corect a reţinut că, aşa cum rezultă din actele dosarului, declaraţia scrisă, dată în faţa echipei de inspecţie fiscală în data de .., potrivit art. 55 alin. (1) şi (2) 7 litera a)din Legea nr. 205/2015, privind Codul de Procedură fiscală, constituie mijloc de probă, privind temeinicia obligaţiilor fiscale stabilite.

Precizează faptul că în cadrul efectuării inspecţiei fiscale, echipa de inspecţie a solicitat informaţii asupra activităţii desfăşurate şi explicaţii referitoare la pierderile fiscale şi/sau veniturile foarte mici realizate în perioada celor 5 (cinci) ani de activitate, ţinând cont că activitatea de comerţ se desfăşoară la vad comercial, lângă Spitalul … din Municipiul .., unde este o constantă în ceea ce priveşte clienţii: frecvenţa mare de bolnavi şi aparţinători, fapt reflectat de altfel şi în programul de funcţionare de 15 ore, între 7 - 22. Foarte aproape se regăsesc şi 2 (două) AUTOGARĂRI şi depozitul engros de unde se aprovizionează.

Reclamantul se ocupa personal de această activitate, neavând salariaţi, stând 15 ore program zilnic la magazinul pe care îl administrează.

Conform explicaţiilor/informaţiilor verbale date de reclamant şi prin declaraţia pe propria răspundere scrisă în faţa echipei de inspecţie fiscală, reclamantul menţionează faptul că, din activitatea de comerţ, pe care a desfăşurat-o în perioada 2013 - 2017, a realizat un venit net lunar în sumă de 900 lei (aspect menţionat şi în scris în declaraţia pe propria răspundere dată de către contribuabil în faţa organelor de inspecţie fiscală).

Acest document, Declaraţie, scrisă în faţa echipei de inspecţie fiscală în data de .., constituie mijloc de probă, potrivit art. 55, alin. (1) şi (2), litera a), Legea nr. 207/2015 privind din Codul de Procedura fiscala.

Totodată au fost identificate şi alte aspecte care, coroborate, au îndreptăţit echipa de inspecţie fiscală să recalculeze veniturile nete declarate de contribuabilul verificat şi anume:

- plăţi efectuate cu întreţinere spaţiu, combustibil transport şi lemne încălzire şi nu au fost evidenţiate în contabilitate ca cheltuieli deductibile, conform celor menţionate de către contribuabil în declaraţia scrisă;

- veniturile nete lunare conform declaraţiei, care nu au fost înregistrate şi declarate (probabil încasări pentru consumul familial fără a se elibera bon fiscal);

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

- adaos comercial practicat, cuprins între 12 şi 40%;

- luni cu o frecvenţă redusă de aprovizionări cu toate că activitatea se desfăşoară permanent în fiecare zi din săptămână, în faţa Spitalulului Municipal ..., lângă cele două Autogări din municipiul ..., unde este o constanţă în ceea ce priveşte numărul de clienţi, fapt reflectat şi în programul de funcţionare zilnic de 15 ore, între orele 7 -22 ;

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

- marfa aprovizionată este diversificată, conform cerinţelor clienţilor;

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

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

- veniturile nete declarate în declaraţia anuală D200/UNICA, sunt pierderi fiscale pentru anii 2013 si 2014 şi foarte mici pentru anii 2015, 2016 şi 2017;

- dacă toate plăţile în ceea ce priveşte întreţinerea spaţiului ar fi fost înregistrate rezulta o pierdere fiscală şi mai mare în anii cu pierdere şi pierdere fiscală şi în anii 2015, 2016 şi 2017.

În ce priveşte afirmaţiile reclamantului că a prezentat echipei de inspecţie fiscală punctul de vedere în termen dar echipa a refuzat să îl primească, menţionează că acest fapt nu este real, relatările din contestaţie sunt eronate, deoarece:

- în data de …., contribuabilului i-a fost înmânat Proiectul de Raport de inspecţie, acesta semnând pentru primirea lui pe prima pagină şi totodată, i-a fost înmânat şi Formularul IDF (înştiinţare pentru discuţia finală) pe care a semnat.

Totodată echipa de inspecţie fiscală, a dat explicaţii amănunţite reclamantului, despre faptul că din data de .., când va avea loc discuţia finală, are la dispoziţie un termen de 5 zile în care are dreptul să îşi prezinte în scris un punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecţie fiscală, în conformitate cu art. 9, alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În data de ...ora 9:00, reclamantul s-a prezentat la sediul organului fiscal unde a avut loc discuţia finală, a semnat declaraţia de final de control, fără nici o menţiune şi fără a prezenta nici un document justificativ, înscris, cu privire la constatările organelor de inspecţie fiscală.

In timpul discuţiei finale, contribuabilul a menţionat, în scris, pe formularul IDF(înştiinţare pentru discuţia finală), că va prezenta un punct de vedere când va primi raportul de inspecţie fiscală oficial.

A precizat când raportul de inspecţie fiscală va fi oficial, semnat şi ştampilat de către şeful Serviciului de inspecţie fiscală şi Şef Administraţie Adjunct Inspecţie Fiscală, din cadrul A.J.F.P. ....( nefiind vorba de proiectul de raport pe care l-a primit în data de .., conform semnăturii de pe prima filă a exemplarului care a fost primit).

Referitor la "Punctul de vedere cu privire la constatările organului de inpecţie fiscală în proiectul de RIF" .., acest document fiind datat din .., menţionează:

Acest înscris, sub semnătură privată, datat .., nu a fost prezentat echipei de inspecţie şi nici nu are susţinere că data este corectă atât timp cât, în data de .., a completat şi semnat Declaraţia de final de control fără obiecţiuni şi a scris că va prezenta un punct de vedere ulterior, adică atunci când va primi Raportul de inspecţie fiscală (se referă la documentul oficial semnat şi stampilat cu ştampila unităţii administrativ fiscale emitente).

Afirmaţiile reclamantului sunt complet nereale şi fără suport legal.

Organele de inspecţie fiscală au adus la cunoştinţa reclamantului că au fost respectate procedurile cu privire la proiectul de raport de inspecţie şi discuţia finală şi posibilitatea contribuabilului de a-şi exprima punctul de vedere în scris în termen de 5 zile, după discuţia finală, reclamantul renunţând de fapt să formuleze obiecţiuni în acest interval de timp.

Referitor la invocarea de către reclamant a faptului că decizia de impunere nu este motivată în fapt şi în drept precizează următoarele:

In ceea ce priveşte nulitatea unui act administrativ fiscal, sunt aplicabile prevederile art. 46 şi 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare.

Un act este nul numai în anumite condiţii prevăzute de lege, iar nemotivarea actului administrativ fiscal sau neprezentarea temeiului de drept nu se regăsesc printre acestea.

Decizia de impunere contestată este motivată în drept, cât şi în fapt la pct. 2.1.1., pct. 2.1.2, pct. 2.13, pct.2.1.4, pct. 2.2.2., pct. 2.5.1, pct. 4.1, astfel că afirmaţiile reclamantului sunt complet nefondate.

Fata de toate aspectele prezentate mai sus, solicită respingerea recursului.

**Analizând recursul declarat în cauză se constată că este întemeiat, urmând a fi casată sentinţa recurată şi trimisă cauza la rejudecare, pentru considerentele ce succed, expuse în condiţiile art.499 C.pr.civ.:**

La termenul de judecată din data de … a fost pus în discuţie motivul de casare de ordine publică reglementat de art.488 alin.1 pct.6 C.pr.civ., recurentul invocând motivul de casare reglementat de art.488 alin.1 pct.8 C.pr.civ.

Analizând cu prioritate motivul de casare de ordine publică se constată că este întemeiat.

Soluţia primei instanţe este fundamentată exclusiv pe raţionamentul organului fiscal pârât, din cuprinsul actelor administrativ fiscale contestate în cauză, şi în lipsa documentaţiei în baza căreia organele fiscale au întocmit raportul de inspecţie fiscală .. 064-2/...şi decizia de impunere ..-1/.., pentru a se verifica în raport de documentele contabile şi apărările reclamantului recurent legalitatea constatărilor.

Raţionamentul juridic al instanţei de fond este inexistent atât timp cât argumentarea soluţiei pronunţate s-a realizat doar prin trimiterea la actele administrative contestate, cu menţiunea că acestea sunt amplu motivate.

Curtea de apel constată că organul fiscal, atât în raportul de inspecţie fiscală, cât şi în decizia de impunere, face trimitere la declaraţia dată pe proprie răspundere de către reprezentantul Întreprinderii Individuale X, cu privire la venitul lunar realizat în cuantum de 900 de lei, declaraţie ce nu se regăseşte în documentaţia înaintată de către organul fiscal instanţei de fond. Această pretinsă declaraţie a reprezentantului întreprinderii individuale a avut un rol esenţial şi decisiv în stabilirea bazei impozabile de către organul fiscal, prin estimare, deşi această chestiune nu este explicitată şi argumentată de către organul fiscal, având în vedere reţinerea unei alte situaţii de fapt decât cea reliefată de contabilitatea şi declaraţiile fiscale ale contribuabilului supus inspecţiei fiscale.

În lipsa declaraţiei pe proprie răspundere a reprezentantului întreprinderii individuale prima instanţă nu a putut verifica apărările acestuia (fila 4 din cererea de chemare în judecată) şi nu a răspuns unor apărări esenţiale ale reclamantului.

În consecinţă, hotărârea primei instanţe nu conţine raţionamentul propriu al judecătorului în raport de apărările părţilor şi probatoriul administrat, motivarea soluţiei este în contradicţie cu probatoriul administrat, atât timp cât la dosarul cauzei nu se regăseşte depusă de către organul fiscal pretinsa declaraţie a reprezentantului întreprinderii individuale cu privire la veniturile lunare, ce au justificat rectificarea bazei de impozitare.

Contrar obligaţiilor impuse prin art.6, art.7, art.22 alin.2şi art.425 alin.1 lit.b C.pr.civ. instanţa de fond nu a analizat fondul pricinii în raport de exigenţele impuse prin dispoziţiile legale anterior indicate, încălcând inclusiv exigenţele cerute de art.6 alineatul 1 din Convenţia Europeană a Drepturilor Omului şi Libertăţilor Fundamentale.

Dreptul la un proces echitabil, garantat de art. 6.1 din Convenţia europeana a drepturilor omului si libertăţilor fundamentale, include, printre altele, dreptul părţilor de a prezenta observaţiile pe care le consideră pertinente pentru cauza lor. Întrucât Convenţia nu are drept scop garantarea unor drepturi teoretice sau iluzorii, ci drepturi concrete si efective (Hotărârea Artico împotriva Italiei, din 13 mai 1980, seria A, nr. 37, p. 16, paragraful 33), acest drept nu poate fi considerat efectiv decât dacă aceste observaţii sunt în mod real "ascultate", adică în mod corect examinate de către instanţa sesizată. Altfel spus, art.6 implică mai ales în sarcina "instanţei" obligaţia de a proceda la un examen efectiv al mijloacelor, argumentelor şi al elementelor de probă ale părţilor, cel puţin pentru a le aprecia pertinenţa (Hotărârea Perez împotriva Franţei (GC), cererea nr. 47.287/99, paragraful 80, CEDH 2004-I, si Hotărârea Van der Hurk împotriva Olandei, din 19 aprilie 1994, seria A, nr. 288, p. 19, paragraful 59). Obligaţia pe care o impune art.6 paragraful 1 instanţelor naţionale de a-şi motiva deciziile nu presupune existenţa unui răspuns detaliat la fiecare argument (Hotărârea Perez, paragraful 81; Hotărârea Van der Hurk, p. 20, paragraful 61; Hotărârea Ruiz Torija, paragraful 29; a se vedea, de asemenea, Decizia Jahnke si Lenoble împotriva Franţei, cererea nr. 40.490/98, CEDH 2000-IX).

De asemenea, Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie a stabilit, prin Decizia nr.820/06.04.2016 a Secţiei I civile, că obligaţia de motivare a hotărârii judecătoreşti serveşte la realizarea controlului judecătoresc în căile de atac. Astfel, judecătorul nu trebuie să răspundă fiecărui argument în mod separat, fiecărei nuanţe date de părţi textelor pe care acestea şi-au întemeiat cererile. Faptul că judecătorul interpretează elementele bazei factuale într-o altă manieră decât cea agreată de parte, relevanţa acestora nu echivalează cu o nemotivare (…). Motivarea unei hotărâri este o chestiune de esenţă, de conţinut, nu de volum, aceasta trebuind să fie clară, concisă şi concretă.

În cauză, instanţa de fond nu a răspuns apărărilor esenţiale ale reclamantului-recurent, făcând imposibil controlul judiciar în raport de limitele investirii, hotărârea pronunţată fiind nulă ca urmare a nemotivării astfel încât se va admite recursul, se va casa sentinţa recurată şi în raport de prevederile art.488 alin.1 pct.6 C.pr.civ., coroborat cu art.20 alin.3 din Legea 554/2004 se va trimite cauza la rejudecare primei instanţe, judecata fondului urmând a fi reluată de la momentul cercetării procesului, conform art.237 C.pr.civ.

În rejudecare, tribunalul va solicita organului fiscal să depună la dosarul cauzei documentaţia avută în vedere cu ocazia realizării inspecţiei fiscale, inclusiv pretinsa declaraţie a reprezentantului întreprinderii individuale ce a condus la modificarea bazelor de impozitare.

**PENTRU ACESTE MOTIVE**

**ÎN NUMELE LEGII**

**DECIDE:**

Admite recursul formulat de recurentul X Întreprindere Individuală împotriva sentinţei nr. S1 a Tribunalului ..., pe care o casează în tot.

Trimite cauza spre rejudecare Tribunalului ....

Definitivă.

Pronunţată azi, …, prin punerea soluţiei la dispoziţia părţilor prin intermediul grefei instanţei.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Preşedinte,  ... | Judecător,  COD 1015 | Judecător,  ... |
|  | Grefier,  ... |  |