

DECIZIE nr. 4128/567/8.12.2015

privind contestația formulată de XXX, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr. XXX/17.08.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală cu adresa nr. XXX/13.08.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. XXX/17.08.2015 asupra contestației formulate de

XXX,
CIF: XXX
Cu sediul în XXX

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. XXX/31.07.2015, la A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. XXX/03.08.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. XXX/17.08.2015.

Petentul XXX formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. XXX/30.06.2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea deciziei de impunere atacate.

Suma totală contestată este de **XXX lei** și reprezintă:

- XXX lei impozit pe venit stabilit suplimentar;
- XXX lei accesorii aferente impozitului pe venit;
- XXX lei contribuțiile sociale;
- XXX lei accesorii aferente contribuțiilor sociale.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentului, XXX, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială seria ... nr. ..., în original, așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petentul XXX, prin reprezentantul său legal, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. XXX/30.06.2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș, solicitând anularea deciziei de impunere atacate, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

Potentul arată că în data de 15.09.2014 i s-a comunicat de către DGFP Timiș- Activitatea de inspecție Fiscală faptul că va fi supus controlului privind impozitul pe venit din activități independente pentru perioada: 01.01.2011-31.12.2013, inspecția fiscală fiind efectuată în ziua de 09.10.2014, și respectiv în perioada 25.05.2015-25.06.2015, organul de inspecție fiscală diminuând pierderile fiscale declarate de petent în calitate de contribuabil în suma totală de XXX lei.

Cu privire la emiterea deciziei de impunere contestată de petent, acesta consideră ca suma care i se impută nu este justificată în mod corect, legal cât timp se justifică estimările suplimentare de venituri din fiecare an în mod corect eronat „estimativ”.

În opinia petentului, organele fiscale nu pot estima venituri în baza Ordinului 3389/2011 dat fiind faptul că toate documentele financiar-contabile solicitate de către organul fiscal au fost predate, drept pentru care speței nu îi sunt aplicabile prevederile art.1 alin.1 din Ordinul nr.3389/2011.

Faptul că în perioada 2011-2013 XXX a înregistrat pierdere fiscală reflectând situația reală a activității desfășurate, nu poate constitui un modus vivendis pentru a face estimări ireale cu privire la veniturile asociațiilor din Centru, în condițiile în care pierderea fiscală a XXX a fost susținută de către aceștia din banii personali.

În opinia petentului, nu se justifică estimările suplimentare de venituri din fiecare an, într-un câștig AAA la vârsta de 61 de ani cu o carieră îndelungată în medicina și în mediul Universitar a putut strânge suficienți bani pentru a finanța pierderile XXX, la fel și XXX care din 2008 a beneficiat de un credit substanțial de la Volksbank dispunând de lichidități în acest sens.

Totodată, petentul susține că însăși organul de control menționează în raport faptul că în perioada 2011-2013 cei doi asociați au depus în banca suma de XXX lei în numerar făcând tranzacții imobiliare de pe urma cărora au încasat suma de peste XXX lei, reflectând faptul că cei doi asociați dispuneau de resurse pecuniare pentru a finanța pierderile XXX.

În concluzie, petentul consideră că metoda folosită de către organul de control în stabilirea estimărilor veniturilor nete ale asociațiilor nu poate avea valoare de adevăr, drept pentru care solicită anularea deciziei de impunere și a actelor aferente acesteia.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. XXX/29.06.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. XXX/30.06.2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare de impozit pe venit, precum și obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, astfel:

➤ **Anul 2011:**

AAA:

- Venit net anual impozabil recalculat: **XXX lei;**
- Diferența de impozit pe venit stabilit suplimentar: **XXX lei;**
- Dobânzi/majorări de întârziere 18.10.2012-25.06.2015: **XXX lei;**
- Penalități de întârziere: 01.07.2010-25.06.2015: **XXX lei.**

BBB:

- Venit net anual impozabil recalculat: **XXX lei;**
- Diferența de impozit pe venit stabilit suplimentar: **XXX lei;**
- Dobânzi/majorări de întârziere 18.10.2012-25.06.2015: **XXX lei;**
- Penalități de întârziere: 01.07.2010-25.06.2015: **XXX lei.**

➤ **Anul 2012:**

AAA:

- Venit net anual impozabil recalculat: **XXX lei;**
- Diferența de impozit pe venit stabilit suplimentar: **XXX lei;**
- Dobânzi/majorări de întârziere 01.01.2014-25.06.2015: **XXX lei;**
- Penalități de întârziere: 01.07.2013-25.06.2015: **XXX lei.**

BBB:

- Venit net anual impozabil recalculat: **XXX lei;**
- Diferența de impozit pe venit stabilit suplimentar: **XXX lei;**
- Dobânzi/majorări de întârziere 01.01.2014-25.06.2015: **XXX lei;**
- Penalități de întârziere: 01.07.2013-25.06.2015: **XXX lei.**

➤ **Anul 2013:**

AAA:

- Venit net anual impozabil recalculat: **XXX lei;**
- Diferența de impozit pe venit stabilit suplimentar: **XXX lei;**
- Dobânzi/majorări de întârziere 03.10.2014-25.06.2015: **XXX lei;**
- Penalități de întârziere: 01.07.2013-25.06.2015: **XXX lei.**

BBB:

- Venit net anual impozabil recalculat: **XXX lei;**
- Diferența de impozit pe venit stabilit suplimentar: **XXX lei;**
- Dobânzi/majorări de întârziere 01.07.2013-25.06.2015: **XXX lei;**
- Penalități de întârziere: 01.07.2013-25.06.2015: **XXX lei.**

Totodată, în ceea ce privește **contribuțiile sociale** stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentului, obligații fiscale de natura CASS pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013, precum și accesorii aferente pentru perioada 18.10.2012-25.06.2015, astfel:

AAA:

- Contribuția socială principală aferentă bazei impozabile de XXX lei: **XXX lei;**
- Dobânzi/majorări de întârziere: **XXX lei;**
- Penalități de întârziere: **XXX lei.**

BBB:

- Contribuția socială principală aferentă bazei impozabile de XXX lei: **XXX lei;**
- Dobânzi/majorări de întârziere: **XXX lei;**
- Penalități de întârziere: **XXX lei.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că evidenta contabilă nu este completă, nefiind înregistrate toate cheltuielile angajate în activitatea economică. De asemenea nu este justificată proveniența sumelor de bani plătite pentru realizarea activității.

Astfel, au fost verificate ieșirile de numerar în concordanță cu încasarile de numerar identificându-se că au fost efectuate plăți fără ca să existe resurse financiare (lichidități) înregistrate în evidenta contabilă din care să fie executate plățile, astfel încât să poată fi posibilă plata.

Fluxul de numerar cumulativ zilnic fiind negativ, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea civilă medicală a făcut plăți de numerar chiar dacă nu a avut lichidități de numerar, operațiuni imposibile, care nu se regăsește în activitatea normală și obișnuită a oricărui agent economic.

Pentru determinarea bazei impozabile la impozitul pe venit, echipa de inspecție fiscală a constatat că se impune utilizarea metodei de estimare a bazei impozabile conform art. 1 din Ordinul 3389/2011 și art. 67 alin.2) lit.b) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură Fiscală republicat cu modificările și completările ulterioare.

Metoda aleasa de echipa de inspectie fiscala a fost **metoda sursei si cheltuirii fondurilor** prevăzută la art. 2 lit.a) din Ordinul 3389/2011, constând în estimarea bazei de impunere, pentru determinarea obligației fiscale, cunoscând cheltuielile efectuate plătite, veniturile încasate, alte surse de finanțare (impozabile sau neimpozabile) si fluxurile de numerar.

Fluxurilor de numerar pozitive si negative li s-a asociat cheltuielile si veniturile, determinându-se astfel in întregime numerarul utilizat pentru efectuarea cheltuielilor si care a fost comparat cu numerarul incasat din orice sursa.

Metoda se bazeaza pe faptul ca orice cheltuiala care excede valorii încasate a veniturilor reprezintă venit impozabil nedeclarat.

De asemenea nu toate cheltuielile plătite au fost înregistrate in evidenta contabila. Astfel nu au fost înregistrate cheltuielile cu achiziția de reactivi pentru laborator si nici toate cheltuielile cu analizele medicale.

Pentru determinarea rezonabila a bazei de impunere prin estimare la stabilirea cheltuielilor si a fluxurilor de numerar organele de inspectie fiscală au avut in vedere cheltuielile plătite înregistrate in registrul jurnal de incasari si justificate cu documente si cheltuielile neinregistrate in evidenta contabila dar pentru care exista documente, cunoscute de organul de control.

Concluzia organelor de inspectie fiscală fiind aceea că veniturile înregistrate in evidenta contabila nu prezintă realitatea intrucat efectuarea de plăți fara existenta lichidităților este imposibila si nu face parte din activitatea normala a unui contribuabil. Nicio persoana indiferent de forma de organizare (fizica sau juridica) si scopul activitatii nu poate efectua plăți daca nu are si lichidități.

III. XXX cu sediul în XXX, are cod unic de înregistrare: XXX, cod CAEN 8621 – asistență medicală generală, respectiv laborator clinic și microbiologie.

IV. Având în vedere motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspectie Fiscală au stabilit în sarcina petentului XXX suma de **XXX lei** reprezentând impozitul pe venit și contribuțiile sociale, precum și obligații fiscale accesorii aferente, stabilite suplimentar de plată de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

A. Referitor la Impozitul pe venit, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, se rețin următoarele:

Cauza supusa soluționării este dacă suma de XXX lei reprezentând impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere este legal datorată la bugetul statului de către XXX în condițiile în care inspecția fiscală, pentru determinarea bazei suplimentare de impozitare a utilizat „metoda sursei și cheltuirii fondurilor” prevăzută de art. 2 lit a) din OMFP nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

În fapt, XXX este o societate civila medicala înființată și înregistrată în Registrul Unic al Cabinetelor Medicale și funcționează în baza O.G. 124/1998 privind organizarea și funcționarea cabinetelor medicale.

În statutul întocmit la începerea activității este prevăzută cota procentuala de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii, după cum urmează: AAA 62% și BBB 38% .

Activitatea desfășurată de XXX constă în medicina de familie și analize de laborator prestate atât persoanelor asigurate cât și persoanelor neasigurate.

Veniturile sunt încasate de la Casa Județeană de Sanatate Timiș pentru medicina de familie și pentru servicii paraclinice (laborator) acordate persoanelor asigurate, și respectiv cu chitanță și bon fiscal pentru serviciile paraclinice (analize laborator) prestate persoanelor fizice neasigurate și pentru serviciile medicale nedecontate de Casa Județeană de Sanatate.

Pe întreaga perioadă verificată petentul a înregistrat în evidența contabilă și a declarat în declarațiile de venit doar pierdere fiscală după cum urmează:

1. În anul 2011 a declarat în declarația de venit o pierdere fiscală de: -... lei și a înregistrat în evidența contabilă o pierdere contabilă de: -.... lei.

2. În anul 2012 a declarat în declarația de venit o pierdere fiscală de: -.... lei și în evidența contabilă o pierdere contabilă de: -.... lei.

3. În anul 2013 a declarat în declarația de venit o pierdere fiscală de: -... lei și în evidența contabilă o pierdere contabilă de -.... lei.

➤ **Anul 2011**

Persoana fizică asociată AAA a obținut un venit net în suma totală de ... lei (salarii și activități desfășurate independent în afara asocierii) din alte surse decât din activitatea independentă desfășurată în asociere, ce nu poate acoperi pierderea fiscală distribuită din activitatea verificată în suma de -... lei.

Persoana fizica asociata YYY obține un venit net in suma de lei din alte surse (salarii si convenții civile), decât din activitatea independenta verificata, ce nu poate acoperii pierderea fiscala distribuita de: - lei.

➤ **Anul 2012**

Persoana fizica asociata AAA obține un venit net in suma de ... lei din alte surse (salarii si tranzacții imobiliare) decât din activitatea independenta. Pierderea distribuita in anul 2012 din asociere este de: -.... lei.

Persoana fizica asociata BBB obține un venit net in suma de ... lei din alte surse (salarii, tranzacții imobiliare si convenții civile) decât din activitatea independenta. Pierderea distribuita este de - lei.

➤ **Anul 2013**

Persoana fizica asociata AAA obține un venit net in suma de ... lei din salarii ce nu poate acoperii pierderea fiscala distribuita in suma de -.... lei.

Persoana fizica asociata BBB obține un venit net in suma ... lei din salarii si convenții civile. Pierderea distribuita este in suma de - lei.

In timpul controlului, organele de inspecție fiscala, au constatat ca societatea civila medicala are evidenta contabila incompletă, respectiv nu sunt înregistrate toate documentele de cheltuieli efectuate pentru realizarea activității economice, astfel:

- În anul 2011 petentul nu a înregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de lei reprezentând analize medicale de laborator, reactivi laborator etc. care au fost utilizate in activitatea economica;

- În anul 2012 petentul nu a înregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de lei reprezentând analize medicale de laborator, reactivi laborator etc. care au fost utilizate in activitatea economica;

- În anul 2013 petentul nu a înregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de lei reprezentând analize medicale de laborator, reactivi laborator etc. care au fost utilizate in activitatea economica.

In perioada verificata, petentul a desfasurat activitatea economica cu un număr mediu de 6-7 salariați specialiști, ceea ce semnifica existenta activitatii economice.

Pentru stabilirea si identificarea resurselor bănești necesare acoperirii plăților, organele de inspecție fiscală au verificat existenta numerarului necesar pentru efectuarea plăților.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca pe întreaga perioada verificata din asocierea concretizată în înființarea acestui Centru s-au înregistrat doar solduri negative de casa generate de plățile mai mari efectuate pentru acoperirea cheltuielilor in comparație cu veniturile încasate.

De asemenea, pentru efectuarea plăților prin banca, asociații au depus sume mari de bani în banca fără ca în caserie să existe lichidități, astfel:

- în anul 2011 au depus numerar în banca în suma de XXX lei;
- în anul 2012 au depus numerar în banca în suma de XXX lei
- în anul 2013 au depus numerar în banca în suma de XXX lei

Elemente identificate pentru estimare:

- plățile efectuate în fiecare zi conform registrului jurnal de încasări și plăți probate cu documente;
- încasările efectuate în fiecare zi înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți;
- fluxurile de numerar negative cumulat minim înregistrat în fiecare an;
- cheltuielile neînregistrate în evidența contabilă aferente fiecărui an;
- lichiditățile necesare pentru plata facturilor neînregistrate în evidența contabilă;
- numerarul reîntregit maxim identificat în fiecare an folosit pentru efectuarea plăților.

Estimarea venitului încasat și neînregistrat în evidența contabilă:

Anul 2011:

- numerar reîntregit an 2011 = XXX lei și constituie valoarea cea mai mare a fluxului negativ cumulat înregistrat în anul 2011, determinat prin funcția MINIM (sold de casa cumulat an 2011)
- numerar utilizat pentru achitarea facturilor neînregistrate în evidența contabilă = lei
- Total venit brut estimat în anul 2011 = XXX lei.

Anul 2012:

- numerar reîntregit an 2012 = XXX lei și constituie valoarea cea mai mare a fluxului negativ cumulat înregistrat în perioada 01.01.2012-30.09.2012, determinat prin funcția MINIM (sold de casa cumulat 01.01.2012-30.09.2012). În cursul lunii octombrie 2012 asociații au efectuat tranzacții imobiliare astfel ca după aceasta dată există lichidități care să acopere cheltuielile angajate, chiar dacă aceste lichidități nu provin din activitatea economică desfășurată în asocieră.
- numerar utilizat pentru achitarea facturilor neînregistrate în evidența contabilă = lei
- Total venit brut estimat în anul 2012 = XXX lei.

Anul 2013:

- numerar reîntregit an 2013 = XXX lei si constituie valoarea cea mai mare a fluxului negativ cumulat înregistrat in perioada 01.01.2012-31.12.2013, determinat prin funcția MINIM (sold de casa cumulat an 2013).
- numerar utilizat pentru achitarea facturilor neinregistrate in evidenta contabila = lei
- Total venit brut estimat in anul 2013 = XXX lei.

În drept, art. 48, art. 82, art. 83, art. 86 din Legea nr. 571/2003, cu modificările si completările ulterioare, prevede:

„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

(...) 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, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

„ ”

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

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

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

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

c¹) să respecte regulile privind deducerea cheltuielilor reprezentând investiții în mijloace fixe pentru cabinetele medicale, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (16). (în vigoare de la 1 ian. 2012)

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului 3 din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând

prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

ART. 82 Stabilirea plăților anticipate de impozit

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal. Pentru declarațiile de venit estimativ depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării, potrivit deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat. Plățile anticipate pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendă, se stabilesc de organul fiscal astfel:

a) pe baza contractului încheiat între părți; sau

b) pe baza veniturilor determinate potrivit datelor din contabilitatea în partidă simplă, potrivit opțiunii. În cazul în care, potrivit clauzelor contractuale, venitul din cedarea folosinței bunurilor reprezintă echivalentul în lei al unei sume în valută, determinarea venitului anual estimat se efectuează pe baza cursului de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează impunerea.

ART. 83 Declarația privind venitul realizat

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind

venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere.

ART. 86 Reguli privind asocierile fără personalitate juridică

(...)

(4) Asocierile, cu excepția celor care realizează venituri din activități agricole impuse pe baza normelor de venit, au obligația să depună la organul fiscal competent, până la data de 15 martie a anului următor, declarații anuale de venit, conform modelului stabilit de Agenția Națională de Administrare Fiscală, care vor cuprinde și distribuția venitului net/pierderii pe asociați.

O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7

Rolul activ

(...)

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(...)

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Referitor la **estimarea bazei de impunere** efectuată de organele de inspecție fiscală, se reține că sunt aplicabile prevederile art.67 alin.1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, care, în forma aplicabilă până în 17 septembrie 2011, precizează:

“ ART. 67

Estimarea bazei de impunere

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

Art. 67 a fost modificat de pct. 19 al art. I din Ordonanța nr. 29 din 31 august 2011, publicată în Monitorul Oficial nr. 626 din 2 septembrie 2011. Această modificare intră în vigoare la 17 septembrie 2011, conform art. III din același act normativ și precizează:

“ART. 67

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

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

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

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

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

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

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

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

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în vigoare din data de 14 noiembrie 2011:

“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.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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 identificată 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;

(...)

ART. 5

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

(...)

ANEXĂ-METODELE de stabilire prin estimare a bazei de impunere și instrucțiuni de aplicare

CAP. I

Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere

Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere sunt următoarele:

1.1. metoda sursei și cheltuirii fondurilor; (...)

Metoda constă în estimarea bazei de impunere a unui contribuabil, pentru determinarea obligației fiscale, cunoscând cheltuielile efectuate.

Pentru estimarea bazei de impunere atât din surse impozabile, cât și din cele neimpozabile se au în vedere fluxurile de numerar.

Pentru aceasta, fluxurilor de numerar li se asociază cheltuielile și veniturile contribuabilului, determinându-se astfel în întregime numerarul utilizat pentru efectuarea cheltuielilor care va fi comparat cu numerarul încasat din orice sursă.

Creșterile și descreșterile nete ale activelor și pasivelor sunt avute în vedere împreună cu cheltuielile nedeductibile și încasările neimpozabile la ajustarea veniturilor și cheltuielilor, obținându-se astfel balanța încasărilor și cheltuielilor pentru reconstituirea venitului impozabil.

Determinarea veniturilor sustrase de la calculul bazei de impunere constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă controlului.

Metoda se bazează pe faptul că orice cheltuială care excedează valorii declarate a veniturilor reprezintă venit impozabil nedeclarat.

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

Conform prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru estimarea unei baze de impunere organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere și că estimarea se efectuează în situațiile prevăzute de lege, folosindu-se una dintre metodele stabilite de legiuitor pentru această estimare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a stării de fapt prezentate, rezultă următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. XXX/30.06.2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XXX/29.06.2015, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe

suplimentare de impozit pe venit, precum și obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală, au constatat că societatea civilă medicală are evidența contabilă incompletă, respectiv nu sunt înregistrate toate documentele de cheltuieli efectuate pentru realizarea activității economice, astfel:

- În anul 2011 petentul nu a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de lei reprezentând analize medicale de laborator, reactivi laborator etc. care au fost utilizate în activitatea economică;

- În anul 2012 petentul nu a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de lei reprezentând analize medicale de laborator, reactivi laborator etc. care au fost utilizate în activitatea economică;

- În anul 2013 petentul nu a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma totală de lei reprezentând analize medicale de laborator, reactivi laborator etc. care au fost utilizate în activitatea economică.

În perioada verificată, petentul a desfășurat activitatea economică cu un număr mediu de 6-7 salariați specialiști, ceea ce semnifică existența activității economice.

Pentru stabilirea și identificarea resurselor bănești necesare acoperirii plăților, organele de inspecție fiscală au verificat existența numerarului necesar pentru efectuarea plăților.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că pe întreaga perioadă verificată asocierea a înregistrat doar solduri negative de casă generate de plățile mai mari efectuate pentru acoperirea cheltuielilor în comparație cu veniturile încasate.

De asemenea, pentru efectuarea plăților prin bancă, asociații au depus sume mari de bani în banca fără ca în caserie să existe lichidități, astfel:

- în anul 2011 au depus numerar în bancă în suma de XXX lei;

- în anul 2012 au depus numerar în bancă în suma de XXX lei

- în anul 2013 au depus numerar în bancă în suma de XXX lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că evidența contabilă nu este completă, nefiind înregistrate toate cheltuielile angajate în activitatea economică. De asemenea nu este justificată proveniența sumelor de bani plătite pentru realizarea activității.

Astfel, au fost verificate ieșirile de numerar în concordanță cu încasarile de numerar identificându-se că au fost efectuate plăți fără ca să existe resurse financiare (lichidități) înregistrate în evidența contabilă din care să fie executate plățile, astfel încât să poată fi posibilă plata.

Fluxul de numerar cumulativ zilnic fiind negativ, rezultă că societatea civilă medicală a făcut plăți de numerar chiar dacă nu a avut lichidități de numerar, operațiuni imposibile, care nu se regăsește în activitatea normală și obișnuită a oricărui agent economic.

Pentru determinarea bazei impozabile la impozitul pe venit, echipa de inspecție fiscală a constatat ca se impune utilizarea metodei de estimare a bazei impozabile conform art. 1 din Ordinul 3389/2011 și art. 67 alin.2) lit.b) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura Fiscală republicat cu modificările și completările ulterioare.

Metoda aleasă de echipa de inspecție fiscală a fost **metoda sursei și cheltuirii fondurilor** prevăzută la art. 2 lit.a) din Ordinul 3389/2011, constând în estimarea bazei de impunere, pentru determinarea obligației fiscale, cunoscând cheltuielile efectuate plătite, veniturile încasate, alte surse de finanțare (impozabile sau neimpozabile) și fluxurile de numerar.

Fluxurilor de numerar pozitive și negative li s-a asociat cheltuielile și veniturile, determinându-se astfel în întregime numerarul utilizat pentru efectuarea cheltuielilor și care a fost comparat cu numerarul încasat din orice sursă.

Metoda se bazează pe faptul că orice cheltuială care depășește valoarea încasată a veniturilor reprezintă venit impozabil nedeclarat.

De asemenea, nu toate cheltuielile plătite au fost înregistrate în evidența contabilă. Astfel nu au fost înregistrate cheltuielile cu achiziția de reactivi pentru laborator și nici toate cheltuielile cu analizele medicale.

Pentru determinarea rezonabilă a bazei de impunere prin estimare la stabilirea cheltuielilor și a fluxurilor de numerar organele de inspecție fiscală au avut în vedere cheltuielile plătite înregistrate în registrul jurnal de încasări și justificate cu documente, și cheltuielile neînregistrate în evidența contabilă dar pentru care există documente, cunoscute de organul de control.

Concluzia organelor de inspecție fiscală fiind aceea că veniturile înregistrate în evidența contabilă nu prezintă realitatea întrucât efectuarea de plăți fără existența lichidităților este imposibilă și nu face parte din activitatea normală a unui contribuabil. Nicio persoană indiferent de forma de organizare (fizică sau juridică) și scopul activității nu poate efectua plăți dacă nu are și lichidități.

Astfel organele de inspecție fiscală au procedat la identificarea elementelor pentru estimare, luând în considerare următoarele:

- plățile efectuate în fiecare zi conform registrului jurnal de încasări și plăți probate cu documente;
- încasările efectuate în fiecare zi înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți;
- fluxurile de numerar negative cumulat minim înregistrat în fiecare an;
- cheltuielile neînregistrate în evidența contabilă aferente fiecărui an;
- lichiditățile necesare pentru plata facturilor neînregistrate în evidența contabilă;
- numerarul reîntregit maxim identificat în fiecare an folosit pentru efectuarea plăților.

Estimarea venitului încasat și neînregistrat în evidența contabilă:

Anul 2011:

- numerar reîntregit an 2011 = XXX lei și constituie valoarea cea mai mare a fluxului negativ cumulat înregistrat în anul 2011, determinat prin funcția MINIM (sold de casa cumulat an 2011)

- numerar utilizat pentru achitarea facturilor neînregistrate în evidența contabilă =,11 lei

- Total venit brut estimat în anul 2011 = XXX lei.

Anul 2012:

- numerar reîntregit an 2012 = XXX lei și constituie valoarea cea mai mare a fluxului negativ cumulat înregistrat în perioada 01.01.2012-30.09.2012, determinat prin funcția MINIM (sold de casa cumulat 01.01.2012-30.09.2012). În cursul lunii octombrie 2012 asociații au efectuat tranzacții imobiliare astfel ca după această dată există lichidități care să acopere cheltuielile angajate, chiar dacă aceste lichidități nu provin din activitatea economică desfășurată în asocieră.

- numerar utilizat pentru achitarea facturilor neînregistrate în evidența contabilă = lei

- Total venit brut estimat în anul 2012 = XXX lei.

Anul 2013:

- numerar reîntregit an 2013 = XXX lei și constituie valoarea cea mai mare a fluxului negativ cumulat înregistrat în perioada 01.01.2012-31.12.2013, determinat prin funcția MINIM (sold de casa cumulat an 2013).

- numerar utilizat pentru achitarea facturilor neînregistrate în evidența contabilă = lei

- Total venit brut estimat în anul 2013 = XXX lei.

După cum se poate constata, în vederea stabilirii obligațiilor de piață suplimentare, organul fiscal a procedat la estimarea bazei de impunere, situație reglementată de dispozițiile art. 67 alin.1 C.pr.fiscală potrivit cărora: "*Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferente prin estimarea rezonabilă a bazei de Impunere, folosind orice probe și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori aceasta nu poate determina situația fiscală corectă.*" Din formularea acestui text de lege rezultă că estimarea rezonabilă a bazei de impunere poate avea loc **doar atunci** când nu se poate determina situația fiscală corectă. Or, în speța dedusă judecării nu rezultă împrejurarea că nu s-ar fi pus la dispoziția organelor fiscale documente justificative ori că din conținutul acestora ar rezulta o altă situație financiară care să impună folosirea metodei estimării.

Mai mult, alin.2 al aceluiași articol enumera situațiile în care stabilirea bazei de impunere se face prin estimare, și anume atunci când: contribuabilul nu depune declarațiile fiscale sau atunci când organele de inspecție fiscală constată ca evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

În același sens, prin HG nr. 1050/2004 privind normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, legiuitorul extinde aceste situații și prevede că estimarea bazelor de impunere va avea loc atunci când contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală, sau când au dispărut evidențele contabile și fiscale, sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

Se constată astfel că niciuna din situațiile enunțate anterior nu este incidentă în cauză și nu există niciun temei pentru estimarea bazei de impunere de către organul fiscal, în condițiile în care din documentele - contabile rezultă o altă situație fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au procedat la estimarea venitului impozabil al reclamantului pornind de la premisa că veniturile înregistrate în evidența contabilă nu prezintă realitatea întrucât efectuarea de plăți fără existența lichidităților este imposibilă și nu face parte din activitatea normală a unui contribuabil. Nicio persoană indiferent de forma de organizare (fizică sau juridică) și scopul activității nu poate efectua plăți dacă nu are și lichidități.

Pentru determinarea rezonabilă a bazei de impunere prin estimare la stabilirea cheltuielilor și a fluxurilor de numerar, organele de inspecție fiscală au avut în vedere cheltuielile plătite înregistrate în registrul jurnal de încasări și justificate cu documente și cheltuielile neînregistrate în evidența contabilă dar pentru care există documente, cunoscute de organul de control.

În opinia petentului, organele fiscale nu pot estima venituri în baza Ordinului 3389/2011 dat fiind faptul că toate documentele financiar-contabile solicitate de către organul fiscal au fost predate, drept pentru care speței nu îi sunt aplicabile prevederile art.1 alin.1 din Ordinul nr.3389/2011.

Însăși petentul susține faptul că „în perioada 2011-2013 XXX a înregistrat pierdere fiscală reflectând situația reală a activității desfășurate, nu poate constitui un *modus vivendis* pentru a face estimări ireale cu privire la veniturile asociațiilor din Centru, în condițiile în care pierderea fiscală a XXX a fost susținută de către aceștia din banii personali”, și: „nu se justifică estimările suplimentare de venituri din fiecare an, pentru că XXX la vârsta de 61 de ani cu o carieră îndelungată în medicină și în mediul Universitar a putut

strânge suficienți bani pentru a finanța pierderile XXX, la fel și XXX care din 2008 a beneficiat de un credit substanțial de la Volksbank dispunând de lichidități în acest sens”.

În vederea stabilirii stării de fapt, cu adresa nr. XXX/28.08.2015 organul competent în soluționarea contestației a solicitat petentului ca în termen de 5 zile de la data primirii adresei, să completeze dosarul cauzei cu fotocopii ale înscrisurilor de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să dovedească afirmațiile acestuia din contestația formulată, în legătură cu sursa lichidităților de numerar care a făcut posibilă efectuarea plăților de către XXX și Medicină de Familie Dr. XXX, în toată perioada 2011 -2013, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că tranzacțiile imobiliare invocate în motivarea contestației au avut loc între cei doi asociați: AAA și BBB, precum și aceștia și persoane afiliate.

Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. 37388/10.09.2015, petentul a răspuns solicitării, depunând fotocopii ale următoarelor documente:

- Convenția de credit nr./01.09.2008 încheiată între Banca SC. VOLKSBANK ROMANIA SA și d-na BBB în calitate de împrumutat, garant ipotecar fiind dl. AAA, valoarea creditului fiind de 515.000 CHF , și

- Contractul de vânzare cumpărare nr. 1371/04.09.2008, încheiat între Y și Z în calitate de vânzători, și d-na BBB în calitate de cumpărător.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. XXX/13.08.2015, organele de inspecție fiscală au arătat că nici în timpul controlului și nici împreună cu contestația formulată asociații XXX medical nu au prezentat niciun document din care să rezulte sursa de finanțare care a fost folosită pentru achitarea tuturor plăților, atât timp cât din activitatea desfășurată în permanență, încasările au fost mai mici decât plățile, și de asemenea, nu a fost prezentat niciun contract de împrumut bancar și nici destinația și modul de utilizare a acestuia, din care să rezulte cele susținute în contestație de petent, rezultă că documentele depuse de petent ulterior formulării contestației, nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

În concluzie, determinarea bazei impozabile la impozitul pe venit prin utilizarea metodei de estimare a bazei impozabile conform art. 1 din Ordinul 3389/2011 și art. 67 alin.2) lit.b) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura Fiscală republicat cu modificările și completările ulterioare, respectiv **metoda sursei și cheltuirii fondurilor**, metodă constând în estimarea bazei de impunere, pentru determinarea obligației fiscale, cunoscând cheltuielile efectuate plătite, veniturile încasate, alte surse de finanțare (impozabile sau

neimpozabile) și fluxurile de numerar, a cărei utilizare a fost fundamentată de către organele de inspecție fiscală în cuprinsul actelor administrative emise nu a fost infirmată de reprezentantul petentului cu prilejul contestației formulate, procedură administrativă în parcurgerea căreia există posibilitatea legală de a demonstra cu dovezi pe care se întemeiază contestația, conform art. 206 Cod procedură fiscală, că starea de fapt constatată de inspecția fiscală nu este corectă și/sau completă.

Astfel, cu toate că reprezentantul petentei în cuprinsul adresei FN/FD denumită „Note scrise”, înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. XXX/08.09.2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. 37388/10.09.2015 a solicitat „acordarea unui termen de grație de cca trei săptămâni în vederea depunerii veniturilor salariale ale d-nei BBB și ale d-nului AAA de la Universitate pe ultimii 10 ani”, nici până la data prezentei nu a depus în motivarea contestației documente de natura mijloacelor de probă care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită de acestea, respectiv documente care să justifice intrările de numerar.

Pe cale de consecință, în condițiile în care, în exercitarea rolului său activ, organul de soluționare a contestației, pentru determinarea stării de fapt fiscale, a procedat la solicitarea dovezilor pe care se întemeiază contestația - așa cum rezultă din paragrafele precedente – în condițiile legii, se reține că, petentul nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art. 206 alin. 1 lit. c), d) din Codul de procedură fiscală, nedepunând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă proba pretențiilor din contestația formulată, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

În drept, art. 206 din Codul de procedură fiscală, republicat, dispune:

"Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

d) dovezile pe care se întemeiază; [...] "

Art. 213 alin. 1 din același act normativ:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 243 din Legea nr. 134 din 1 iulie 2010 privind Codul de procedură civilă „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, *concluzia care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.*

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 din dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Având în vedere cele prezentate și faptul că petentul nu a completat dosarul contestației cu dovezi pe care să-și întemeieze contestația, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită de acestea, respectiv documente care să justifice intrările de numerar din alte surse decât din realizarea veniturilor, coroborat cu faptul că organul de soluționare este limitat să răspundă doar la solicitările părților - art. 213 alin. 1 Cod procedură fiscală, republicat „*Soluționarea contestației se face în limitele sesizării*”, în cauză se va face aplicațiunea pct. 2.5 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (act normativ care a fost dat în aplicarea prevederilor Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pe care le explicitează și cu care fac corp comun), precitat, în cauză fiind incidente dispozițiile pct.11.1 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv:

„ 11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

deoarece petentul, nici în contestația formulată și nici ulterior la solicitarea expresă a organului competent în soluționarea contestației, nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 65 și următoarele reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

B. Referitor la contribuțiile sociale și a accesoriilor aferente stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, având în vedere faptul că urmare verificărilor fiscale efectuate organele de inspecție fiscală au constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal și venituri impozabile nedeclarate, astfel că baza impozabilă aferentă contribuției sociale de sănătate datorată de AAA și BBB aferentă activității economice desfășurate s-a modificat față de contribuția plătită în baza declarațiilor de venit, în baza art. 296²¹ alin. 1 lit. a) și art. 296²² alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina acestora, obligații fiscale de natura CASS pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013, precum și accesorii aferente pentru perioada 18.10.2012-25.06.2015, astfel:

AAA:

- Contribuția socială principală aferentă bazei impozabile de lei: lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere: lei;
- Penalități de întârziere: lei.

BBB:

- Contribuția socială principală aferentă bazei impozabile de lei: lei;
- Dobânzi/majorări de întârziere:lei;
- Penalități de întârziere: lei.

Având în vedere că, în conformitate cu pct. A din prezenta, contestația formulată de petent, prin avocat, împotriva Deciziei de impunere nr. XXX/30.06.2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, va fi *respinsă ca nemotivată, nefiind susținută cu documente*, în condițiile în care organul de soluționare a contestației constată din documentele existente la dosarul cauzei că nici în legătură cu acest capăt de cerere nu există dovezi de natura mijloacelor de probă depuse în motivarea contestației și având în vedere că starea de fapt analizată la pct. A influențează și determină totalul masei impozabile, *se va respinge ca nemotivată, nefiind susținută cu documente* și contestația formulată de reprezentantul petentului în legătură cu acest capăt de cerere din Decizia de impunere nr. XXX/30.06.2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad în ceea ce privește contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de XXX lei și a contribuțiilor sociale aferente stabilite suplimentar în sumă de XXX lei, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere nr. XXX/30.06.2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, se reține că stabilirea de majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente stabilite suplimentar în sarcina petentului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul stabilit suplimentar reprezentând: impozit pe venit în sumă de XXX lei și contribuții sociale aferente în sumă de XXX lei, Decizia de impunere nr. XXX/30.06.2015 urmează a fi *respinsă ca nemotivată, nefiind susținută cu documente*, rezultă că și pentru capătul de cerere privind accesoriile aferente impozitului pe venit în sumă de **XXX lei** și accesoriile aferente contribuțiilor sociale în sumă de **XXX lei** stabilite suplimentar reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere nr. XXX/30.06.2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, va fi *respinsă ca nemotivată, nefiind susținută cu documente*.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 48 alin. (2) lit. a) și lit. c), alin. (4) și alin. (7), art. 82 alin. (2), art. 86 alin. (4), art. 83 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 67 alin. 2 C.pr.fiscală, O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, art. 65, art. 213, art. 216 din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2.5 și pct. 11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. XXX/....., se

DECIDE :

- *respingerea ca nemotivată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. XXX/30.06.2015 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, pentru suma totală de **XXX lei** reprezentând:

- XXX lei impozit pe venit stabilit suplimentar;
- XXX lei accesorii aferente impozitului pe venit;
- XXX lei contribuțiile sociale;
- XXX lei accesorii aferente contribuțiilor sociale.

- prezenta decizie se comunica la:

- XXX
- A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecția Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014.

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

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.