

DECIZIA nr. 327/2017
privind soluționarea contestației formulate de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin adresa nr. x/2016, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016, cu privire la contestația depusă de **.X.**, **CUI-x**, cu domiciliul fiscal în x.

Obiectul contestației transmise prin posta la data de 04.11.2016 și înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. x/2016 îl constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2016, **comunicate prin remitere sub semnatura la data de 07.10.2016, conform adresei nr. x/2016** prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contribuabilului următoarele obligații fiscale:

- impozit pe venit x lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate x lei

Totodată, contribuabilul contestă și Decizia de nemodificare a bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2016.

În raport de data comunicării sub semnatura a actului administrativ fiscal contestat, respectiv 07.10.2016, așa cum reiese din adresa nr. x/2016, anexată la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind transmisă prin posta la data de 04.11.2016 și înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice la data de 09.11.2016.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **.X.**

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată, **.X.** solicită anularea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2016 și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de

impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016.

In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Organele de inspectie fiscala au efectuat o estimare a acestor venituri, fara sa fi avut in vedere documentele incidente conform art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatarul arata ca in raportul de inspectie fiscala au fost enumerate temeiurile legale avute in vedere, insa nu s-a facut referire la legislatia aplicabila referitoare la contributiile pe care trebuie sa le plateasca avocatii, invocand in acest sens prevederile art. 91-95 din Legea nr. 51/1995 coroborate cu dispozitiile O.U.G. nr. 221/200 privind pensiile si alte drepturi de asigurari sociale ale avocatilor, precum si Hotararea nr. 692/2013 a Consiliului UNBR.

.X. sustine ca nu se poate estima ca luna de luna, in perioada verificata, respectiv anii 2011-2013, a realizat venituri in cuantum de x lei si de x lei, asa cum gresit au apreciat inspectorii fiscali.

Contribuabilul mentioneaza ca se impunea o clarificare a situatiei veniturilor brute obtinute in perioada in care acesta a activat in cadrul Baroului Galati si nu o estimare fara a avea un suport in situatia reala.

II. Organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat o inspectie fiscala partiala la .X., obiectul controlului fiind impozitul pe venit si contributia de asigurari sociale de sanatate aferente perioadei 01.01.2011-31.12.2015.

Urmare constatarii din Raportul de inspectie fiscală nr. x/2016 organul fiscal a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016 prin care s-au stabilit **obligatii suplimentare de plata în sumă totala de x lei**, reprezentând:

- impozit pe venit x lei;
- contributie de asigurari sociale de sanatate x lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspectie fiscală, se reține:

3.1 Referitor la CASS in suma totala dex lei, stabilite in urma inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal diferentele suplimentare de plata pentru asigurarile sociale

de sanatate pentru perioada 2011-2015, in conditiile in care motivele contestatarei nu sunt de natura a conduce la anulara diferentelor.

In fapt, in urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina .X., prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, urmatoarele diferente privind contributia de asigurari sociale de sanatate:

- **x lei** - pentru anul 2011, aferenta veniturului net impozabil in suma de x lei constatat in urma efectuarii inspectiei fiscale;
- **x lei** - pentru anul 2012, aferenta veniturului net impozabil in suma de x lei constatat in urma efectuarii inspectiei fiscale;
- **x lei** - pentru anul 2013, aferenta veniturului net impozabil in suma de x lei constatat in urma efectuarii inspectiei fiscale;
- **x lei** - pentru anul 2014, aferenta veniturului net impozabil in suma de x lei constatat in urma efectuarii inspectiei fiscale;
- **x lei** - pentru anul 2015, aferenta veniturului net impozabil in suma de x lei constatat in urma efectuarii inspectiei fiscale.

In drept, pentru anul 2011, potrivit dispozitiilor art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii:

“Art. 257 - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;”

Totodata, conform art. 8 din Ordinul CNAS nr. 617/2007 pentru aprobarea Normei metodologice din 13.08.2007 privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv de asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate Fondului national unic de asigurari sociale de sanatate:

“Art. 8. - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin. (4).

(3) Prevederile alin. (2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

(4) Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.

(5) La expirarea termenului prevăzut la alin. (4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedură fiscală.”

De asemenea, potrivit art. 7 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 11/2010 a bugetului de stat:

Art. 7. - (2) Pentru anul 2010, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc după cum urmează:

a) 5,5% pentru cota datorată de angajat, prevăzută la art. 257 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare; “

Cota de 5,5% a fost menținută și prin dispozițiile art. 8 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 286/2010 a bugetului de stat pe anul 2011.

În speta, sunt incidente și dispozițiile pct. V din O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003:

“Art. V. - (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX2 al Codului fiscal revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin. (1) pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), în cazul efectuării inspecției fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contribuțiilor sociale, precum și soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revin organelor fiscale prevăzute la alin. (1).

(...)”

Se reține că, potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 125/2011, începând cu 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate prin Codul fiscal și datorate de persoanele fizice revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF).

Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de către aceste persoane, pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente

anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea, revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade, **cu excepția situației în care a fost efectuată inspecție fiscală pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, caz în care, competența stabilirii diferentelor privind contribuția de asigurări sociale de sănătate revine organelor fiscale din cadrul ANAF.**

Pentru anii 2012-2015, conform prevederilor art. 296[^]21 și art. 296[^]25 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 296[^]21-(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

- a)** întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;
 - b)** membrii întreprinderii familiale;
 - c)** persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;
 - d)** persoanele care realizează venituri din profesii libere;
 - e)** persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă;
- (...)”

“Art. 296[^]25-(1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat prevăzute la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzute la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

(2) În cazul impunerii în sistem real, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotelor prevăzute la art. 296[^]18 alin. (3) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296[^]22 alin. (2) și (3).

(3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art. 80.

(4) Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se realizează prin decizia de impunere anuală, pe baza căreia se regularizează sumele datorate cu titlu de plăți anticipate.

(5) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale sunt cele stabilite prin decizia de impunere prevăzută la art. 296[^]24 alin. (3).

(6) Plata contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere anuală se efectuează în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele achitate în plus se compensează sau se restituie potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(7) Modelul, conținutul, modalitatea de depunere și de gestionare a declarației privind venitul asigurat la sistemul public de pensii prevăzută la alin. (1) se aprobă prin ordin comun al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și al președintelui Casei Naționale de Pensii Publice.”

Din dispozițiile legale sus invocate rezulta ca atât înainte de 01.01.2012, cât și după 01.01.2012, au existat dispoziții legale ce au reglementat în același sens CASS datorată de persoanele fizice care desfășoară activități independente.

Invocarea de către contestatar a faptului că nu datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate și că în ceea ce privește profesia de avocat, aceasta are propriul sistem de asigurări sociale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care obligația plății CASS revine tuturor persoanelor ce au domiciliul în România și realizează anumite categorii de venituri potrivit Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății.

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 208 alin. 3, art. 211 alin. 1 și art. 257 alin. 2 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

- asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii, toți cetățenii români cu domiciliul în țară având obligația plății contribuției de asigurare, cu excepțiile expres prevăzute de legiuitor;

- asigurările sociale de sănătate reprezintă principalul sistem de finanțare a ocrotirii sănătății populației, sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele sistemului de asigurări sociale de sănătate se realizează inclusiv pe baza principiului participării obligatorii la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii, iar plata contribuției de asigurare este obligatorie, motiv pentru care obligativitatea asigurării nu dă voie persoanelor vizate de lege să opteze între a plăti sau nu contribuția sub pretextul că au obligația plății unei contribuții speciale la un alt sistem decât cel național de sănătate.

În speta sunt aplicabile prevederile Deciziei nr. 519/2013 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 257 alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 65 din 27.01.2014, potrivit căreia:

“Cu privire la plata unei contribuții către Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, așa cum a reținut Curtea prin Decizia nr. 325 din 25 iunie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din 16 iulie 2013, "Legea nr. 95/2006 a instituit un sistem care să permită populației accesul la serviciile medicale, acces condiționat însă de plata unei contribuții către Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, așa cum prevede art. 208 alin. (3) lit. f) din actul normativ amintit. Totodată, Legea nr. 95/2006 prevede că întreaga societate trebuie să contribuie la efortul protejării sănătății populației, în temeiul principiului solidarității și al subsidiarității consacrat de art. 208 alin. (3) lit. b) din această lege. În acest sens, Curtea Constituțională a statuat prin Decizia nr. 934 din 14 decembrie 2006, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 53 din 23 ianuarie 2007, că «obligativitatea asigurării și a contribuției la sistemul asigurărilor sociale de sănătate trebuie analizată în legătură cu un alt principiu care stă la baza acestui sistem, anume cel al solidarității. Astfel, datorită solidarității celor care contribuie, acest sistem își poate realiza obiectivul principal, respectiv cel de a asigura un minim de asistență medicală pentru populație,

inclusiv pentru acele categorii de persoane care se află în imposibilitatea de a contribui la constituirea fondurilor de asigurări de sănătate». Toate acestea reprezintă, de fapt, «o expresie a prevederilor constituționale care reglementează ocrotirea sănătății și a celor care consacră obligația statului de a asigura protecția socială a cetățenilor».

Având în vedere aceste principii, legiuitorul a instituit obligația asiguraților de a contribui cu o cotă unică, nediferențiată, din veniturile realizate, la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, așa cum prevede art. 257 alin. (2) din Legea nr. 95/2006, stabilind totodată excepții de la această obligație pentru anumite categorii de persoane care în mod obiectiv se află în situația de a nu putea contribui, așa cum sunt persoanele încadrate în ipoteza art. 213 alin. (1) din aceeași lege."

Totodată, prin Decizia nr. 335 din 10 martie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 355 din 23 mai 2011, Curtea a statuat că, "datorită solidarității celor care contribuie, sistemul public de asigurări sociale de sănătate își poate realiza obiectivul principal, respectiv cel de a asigura un minimum de asistență medicală pentru populație, inclusiv pentru acele categorii de persoane care se află în imposibilitatea de a contribui la constituirea fondurilor de asigurări de sănătate. Art. 56 din Constituție prevede obligația cetățenilor de a contribui prin impozite și prin taxe la cheltuielile publice. În cazul sistemului public de sănătate, aceste cheltuieli publice vizează însăși îndeplinirea obligației constituționale a statului de a asigura ocrotirea sănătății și protecția socială a cetățenilor."

Totodată, Curtea a constatat că numai legiuitorul este în drept să stabilească categoriile de venituri pentru care urmează a se plăti contribuții la bugetul asigurărilor de sănătate; în lipsa plății acestei contribuții, persoana nu poate dobândi ex officio calitatea de asigurat. (...)"

Se retine ca, .X. nu contesta modul de calcul al contribuțiilor de asigurari sociale de sanatate, ci invoca numai aspecte de ordin formal, pentru a fi exonerat de plata sumelor datorate in contul contributiei de asigurări sociale de sănătate, corect calculate in baza Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Tinand cont de prevederile legale mai sus invocate rezultă că în mod legal organele fiscale au procedat la stabilirea contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate aferente anilor 2011-2015 procedând la emiterea deciziei de impunere contestată.

Avand in vedere cele mai sus aratate, precum si faptul ca, prin contestatia formulata, .X. nu aduce argumente privind modalitatea de calcul a contributiilor pentru asigurarile de sanatate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la suma de x lei reprezentand CASS aferente perioadei 2011-2015, individualizate prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016.

3.2 Referitor la diferentele de impoziti pe venit in suma de x lei stabilite de organele de inspectie fiscala

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferentele de impozit pe venit in suma totala de x lei pentru anii 2011-2013, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile acestora.

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la .X., pentru perioada 01.01.2011-31.12.2015, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016.

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila cu venituri nedeclarete si cu cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, in conformitate cu art. 48 din Codul fiscal si normelor metodologice de aplicare a acestui articol, stabilind suplimentar, pentru anii 2011-2013, diferentele de impozit pe venit de plata, dupa cum urmeaza:

Referitor la anul 2011:

- diferenta de venit net in suma de x lei;
- impozit pe venit stabilit in plus in suma de x lei.

Referitor la anul 2012:

- diferenta de venit net in suma de x lei;
- impozit pe venit stabilit in plus in suma de x lei.

Referitor la anul 2013:

- diferenta de venit net in suma de x lei;
- impozit pe venit stabilit in plus in suma de x lei.

Referitor la anii 2014-2015:

Nu s-a modificat baza impozabila.

Stabilirea diferentelor de venit a avut la baza, atat majorarea venitzului brut, cat si neadmiterea la deducere a cheltuielilor care nu sunt afectuate in interesul direct al activitatii.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 48 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada verificata si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 48-(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între **venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă**, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

(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;
(...)"

Normele metodologice:

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

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

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

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezulta ca, în cazul contribuabililor care obțin venituri din activități independente, în venitul brut se cuprind toate sumele încasate din desfășurarea activității și sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partida simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite.

În speta, sunt aplicabile și prevederile art. 6 și art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 6-(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)

"Art. 106-(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

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

- a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);
- b) **în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu**

sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

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

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

Potrivit dispozițiilor procedurale fiscale anterior citate organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa stabileasca bazele impozabile prin estimare, in situatia in care evidentele contabile sau fiscale nu exista ori sunt incomplete, estimarea bazandu-se pe elemente de fapt cat mai apropiate situatiei ce trebuie estimata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, din constatările organelor de inspectie fiscala, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

Pentru clarificarea situatiei fiscale a contribuabilului organele de inspectie fiscala au solicitat informatii cu privire la veniturile declarate de acesta pentru perioada 01.01.2011-30.05.2013 la Casa de Asigurari a Avocatilor-Filiala Galati prin adresa nr. X/2016 si veniturile din onorarii din oficiu facturate si platite de Baroul Galati pentru perioada 01.01.2011-30.05.2013, prin adresa nr. X/2016.

Prin adresa nr. X/2016, inregistrata la Administratia Sector 1 a Fiantelor Publice sub nr. X/2016, Baroul Galati a transmis veniturile brute lunare la care au fost calculate si achitate contributiile obligatorii la constituirea fondului de pensii al Casei de Asigurari a Avocatilor, precum si onorariile din fondurile Ministerului de Justitie incasate prin Baroul Galati de catre .X. pentru perioada 01.01.2011-30.05.2013.

Organele de inspectie fiscala au solicitat informatii cu privire la veniturile declarate de contestatar pentru perioada 01.06.2013-31.12.2013, respectiv 01.01.2014-31.12.2015 la Casa de Asigurari a Avocatilor-Filiala Bucuresti, prin adresele nr. X/2016 si nr. X/2016.

Casa de Asigurari a Avocatilor-Filiala Bucuresti, prin adresa nr. X/2016, inregistrata la Administratia Sector 1 a Fiantelor Publice sub nr. X/2016, respectiv nr. X/2016, inregistrata la Administratia Sector 1 a Fiantelor Publice sub nr. X/2016 a comunicat situatia veniturilor declarate de catre .X. pentru perioada 01.06.2013-31.12.2013, respectiv 01.01.2014-31.12.2015 si a contributiilor obligatorii achitate la constituirea fondului de pensii.

Organele de inspectie fiscala, prin adresa nr. X/2016, au solicitat Administratiei

Sector 5 a Finantelor Publice o copie a Declaratiei anuale de venit pentru asocierile fara personalitate juridica si entitati supuse transparentei fiscale pentru anul 2013, depusa de Societatea Civila de Avocati .Y., deoarece domnul .X. a fost avocat asociat in cadrul societatii in perioada 01.06.2013-10.09.2013.

Din adresa nr. X/2016 a Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice, inregistrata la Administratia Sector 1 a Finantelor Publice, prin care s-a remis copia declaratiei D204, a rezultat faptul ca domnul avocat .X. a detinut cota de distribuire a venitului net/pierderi la nivelul asocierii de 10%, respectiv net distribuit in suma de x lei.

Conform adresei nr. X/2016 emisa de Societatea Civila de Avocati .Y.” transmisa Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice :

“(..).Avand in vedere faptul ca Societatea a trecut printr-o perioada de reorganizare, s-au acumulat foarte multe datorii catre furnizori motiv pentru care, domnul .X. nu a incasat niciun venit in perioada mai sus rubricata, avand un drept de creanta asupra subscrisei. Multe din aceste datorii au fost achitate catre furnizori in perioada imediat urmatoare retragerii domnului .X.. Pentru acest motiv, un flux de numerar negativ, domnul .X.nu a primit efectiv sume de bani de la subscrisa.”

Astfel cum rezulta si din dosarul cauzei, in conditiile in care contribuabilul nu a prezentat cu ocazia inspectiei fiscale toate documentele justificative reconstituite aferente veniturilor pentru a putea fi verificate si nu a depus la organele fiscale Declaratia speciala privind veniturile realizate (D200), organele de inspectie fiscala au fost indreptatite sa estimeze veniturile brute stabilirea impozitului pe venit, in conformitate cu prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au luat in considerare pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere aferenta impozitului pe venit, informatiile furnizate de Baroul Galati, de Casa de Asigurari a Avocatilor Filiala Bucuresti si de Baroul Bucuresti.

.X. sustine prin contestatia formulata ca veniturile brute realizate aferente perioadei 01.01.2011-30.05.2013, comunicate de catre Baroul Galati, care au fost luate in considerare pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere aferenta impozitului pe venit, reprezinta venitul maxim obligatoriu la care se calcula cota CAAv achitata si nu venitul realizat. Contestatarul a depus la data de 11.10.2016 la Baroul Galati o cerere prin care a solicitat emiterea unei noi adeverinte cu privire la onorariile din oficii incasate din fondurile Ministerului Justitiei si cu privire la faptul ca Baroul Galati nu are cunostinta despre veniturile realizate de contribuabil, dar pana la data inregistratii contestatiei nu a primit niciun raspuns.

Potrivit art. 276 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedura fiscala, cu completarile so modificarile ulterioare:

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu

documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Intrucat, contribuabilul nu a depus niciun document din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea stabilita de inspectia fiscala cu privire la suma contestata, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit suplimentar pentru anii 2011-2013.

Fata de cele prezentate, contestatia urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru impozitul pe venit in suma de 9.149 lei stabilit suplimentar de inspectia fiscala prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016.

3.3 Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale nr. x/2016

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatia este lipsita de interes

In fapt, in baza constatarilor din Raportul de inspecie fiscala nr. X/2016, a fost emisa Decizia privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale nr. x/2016, act administrativ fiscal pe care petenta îl contesta.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale nr. x/2016 se mentioneaza ca nu se modifica baza de impozitare aferenta impozitului pe venit pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 131 alin. (1), alin. (2) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare referitor la rezultatele inspectiei fiscale, se precizeaza ca:

“Art. 131 Rezultatul inspectiei fiscale

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

(2) Raportul de inspectie fiscală se întocmește la finalizarea inspectiei fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul

prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(...)

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

(...)"

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedura fiscală, la art. 1 referitor la titlul de creanță, se precizează ca:

"Art. 1-In înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;"

Totodată potrivit art. 268 din același act normativ, se stipulează:

"Art. 268-(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.

(...)"

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care se considera că a fost lezat în drepturile sale.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că petenta se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 268 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu completările și modificările ulterioare deci nu a fost lezat în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/2016.

Articolul 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare precizeaza ca:

“Art. 280-(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 12.1 lit. d) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

“Pct. 12.1-d) lipsita de interes, in situatia in care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat in dreptul sau in interesul sau legitim.”

Prin urmare, tinând cont de prevederile legale mentionate, considerentele prezentate, se va respinge ca fiind lipsita de interes contestatia formulata împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale nr. x/2016.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1, art. 6, art. 106, art. 131, art. 268, art. 276, art. 280, art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare, art. 48, art. 296²¹ si art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, art. 208 alin.(1), art. 211 alin. (1) si art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, art. 7 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 11/2010 a bugetului de stat, art. 8 din Ordinul CNAS nr. 617/2007 pentru aprobarea Normei metodologice din 13.08.2007 privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv de asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate Fondului national unic de asigurari sociale de sanatate si pct. V din O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003

DECIDE :

1. Respinge in parte ca neîntemeiată contestația formulată de **.X.** împotriva Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016 emisă in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice pentru obligatii fiscale suplimentare de plată în **suma totala de x lei**, reprezentand **CASS**;

2. Respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **.X.** pentru **impozitul pe venit in suma de x lei** stabilit suplimentar de inspectia fiscala prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016.

3. Respinge in parte ca lipsita de interes contestatia formulata de .X. impotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale nr. x/2016.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.