

**DECIZIA** nr. 127/2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC x SRL,**  
prin lichidator judiciar x SPRL  
(continuator al Cabinetului Individual de Insolventa x),  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AJFP Ilfov, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, prin lichidator judiciar x SPRL, (continuator al Cabinetului Individual de Insolventa x), cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, comunicata in data **16.10.2015**, emisa de AJFP Ilfov in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei:

- x lei = impozit pe profit;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = TVA;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**, prin lichidator judiciar x SPRL, (continuator al Cabinetului Individual de Insolventa x).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:**

Anterior deschiderii procedurii insolventei, la data de 11.04.2014, a fost intocmita Hotararea AGA nr. x prin care asociatii societatii au cesionat partile sociale catre domnul x, in vederea cotinuarii de catre acesta a activitatii contestatarei.

Odata cu incheierea contractului de cesiune s-a prezentat intreaga situatie financiara a societatii domnului x, anterior cesiunii au fost predate toate documentele contabile, conform opisului anexat.

Ordinul nr. 3389/03.11.2011 nu este aplicabil pentru perioada 2009 - noiembrie 2011. In efectuarea controlului organele de inspectie fiscala trebuia sa aiba in vedere dispozitiile art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala. In aceste conditii trebuia sa se tina cont de declaratiile 101, extrasele de cont, declaratia 394,

raportat la sumele derulate intre acestia pentru anumite perioade de timp (OMFP 702/2007).

Obligatiile de plata stabilite suplimentar de plata sunt eronate:

- pentru anul 2009, societatea nu avea obligatia de a depune declaratia 101, iar conform vectorului fiscal aceasta era platitoare de impozit pe microintreprindere;
- pentru anul 2010, organele de control nu asociaza veniturile cu cheltuielile din declaratia 101, asa cum specifica art. 4 pct 1.1 alin 5 din ordinul 3389/2011, ci asociaza plati cu cheltuieli, fapt ce contravine normelor fiscale; nu au avut in vedere ca sumele pot contine sau nu TVA;
- pentru anul 2011, s-au comparat platile cu veniturile, insa nu s-a tinut cont de faptul ca sumele pot contine sau nu TVA; nu s-a stabilit prejudiciu;
- pentru anul 2012, in mod eronat s-au comparat platile prin contul bancar cu veniturile declarate in bilant si declaratia 101;
- pentru anul 2013, in mod eronat, s-au comparat platile prin contul bancar cu veniturile declarate in declaratia 101;
- pentru anul 2014, bilantul si declaratia 101 nu s-au mai depus, intrucat domnul x a decedat; in mod eronat s-au asociat cheltuielile cu platile din contul bancar; nu au existat incasari.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei:

- x lei = impozit pe profit;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = TVA;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

***Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente impozitului pe profit si TVA, în condițiile în care argumentele societatii sunt nesustinite cu documente.***

**În fapt**, prin decizia contestată organele fiscale au stabilit obligațiile fiscale în sumă totală de x lei (x lei = impozit pe profit + x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit + x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit + x lei = TVA + x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei = penalitati de intarziere aferente TVA), provenind din estimarea bazelor de impunere, in temeiul dispozitiilor art. 67 alin. 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art. 4 din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea bazei de impunere.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată și pct. 65.1 și pct. 65.2 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 1050/2004, potrivit cărora:

„**Art. 67 (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.**

Norme metodologice:

**“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:**

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) **contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;**

d) **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.**“

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 1 și art. 2 din OMFP nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

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

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

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

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

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

a) **metoda sursei și cheltuirii fondurilor;**

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.

### **“ 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.“

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezultă că în situația în care în cursul inspecției fiscale organul fiscal constată lipsa sau faptul ca evidențele contabile/fiscale sau documentele și informațiile prezentate sunt incorecte sau incomplete, aceasta are dreptul de a stabili baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea bazei de impunere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. In baza Ordinului de serviciu nr. x, in data de 31.07.2015, organul de control a inmanat lichidatorului judiciar Avizul de inspectie fiscala nr. x. De asemenea, i-au solicitat acestuia si documentele contabile ale societatii.

Drept urmare, a fost incheiat Procesul-verbal nr. x, in care s-a consemnat faptul ca lichidatorul judiciar nu a primit niciun raspuns de la administratorul si asociatul unic al societatii, domnul x, urmare solicitarilor din adresa nr. x, cu privire la transmiterea documentelor respective, singurele documente puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala fiind cele existente la dosarul de insolventa nr. x din data de 30.04.2013.

2. Intrucat societatea, prin lichidatorul judiciar, nu a pus la dispozitia AJFP Ilfov documentele financiar contabile, in temeiul dispozitiilor art. 67 alin. 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art. 4 din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea bazei de impunere s-a procedat la intocmirea Notei de fundamentare inregistrata sub nr. x, prin care s-a propus spre aprobare ca metoda de estimare a bazei de impunere, metoda sursei si cheltuirii fondurilor.

3. In vederea stabilirii bazei de impunere, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii privind rulajele si/sau soldurile conturilor detinute in lei si valuta, datele de identificare ale persoanelor care detin/ au detinut dreptul de semnatura, precum si daca societatea a avut sau nu inchiriate casete de valori, la urmatoarele institutii bancare:

- x, cu adresa inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x;
- x, cu adresa inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x;
- x, cu adresa inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x;
- x, cu adresa inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x.

4. In baza documentelor transmise de institutiile bancare de mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea bazei de impunere prin compararea cheltuielilor efectuate de societate asociate cu platile din extrasele de cont, cu veniturile declarate de aceasta in perioada 2009 - 2014.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii din contestatie avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Potrivit prevederilor art. 64 si art. 206 din Codul de procedură fiscală, republicată:

**“Art. 64** Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.”

„**Art. 206** (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] c) motivele de fapt și de drept;

d) **dovezile pe care se întemeiază**; [...].”

Mai mult, in ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

**"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."**

Potrivit prevederilor legale mai sus prezentate, rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Intrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Potrivit doctrinei, 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. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească , în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 din același act normativ care precizează: „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”.

Organul de soluționare a contestației reține că prin decizia contestată, societatea, prin lichidator judiciar a luat la cunoștință motivele stabilirii obligațiilor de plată, adică faptul că estimarea bazei de impunere s-a făcut din cauza lipsei documentelor care să justifice veniturile/cheltuielile societății, totuși nu a făcut niciun demers în vederea obținerii unor documente suplimentare față de cele existente la dosarul insolvenței (*conform precizarilor organelor de inspectie fiscala, la dosarul insolvenței nu exista anexate documente financiar contabile*), cu toate că potrivit dispozițiilor legale mai sus invocate avea posibilitatea să probeze cu documente justificative celor susținute.

În lipsa unei evidențe contabile sau fiscale, organul fiscal este îndreptățit, în raport cu prevederile art. 67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu pct. 65.1 și 65.2 din HG nr.1050/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, să determine mărimea bazei de impunere prin estimare.

Față de neîndeplinirea obligației de întocmire/prezentare a evidenței contabile și a jurnalelor de vânzări/cumpărări, cât și neprezentarea documentelor de evidență primară, contribuabilul nu-și poate invoca propria culpă, susținând aplicarea greșită a procedurii estimării de către organul fiscal.

## 2. Referitor la aplicabilitatea prevederilor OPANAF nr. 3389/2011:

Se reține ca acest act normativ aduce precizări metodologice privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală; reglementarea de bază este dată de Codul de procedură fiscală care, prin art. 67, prevede că 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, stabilirea prin estimare a bazei de impunere efectuându-se în situații specifice.

De altfel, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x a fost emisa în temeiul dispozițiilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 67 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat, în vigoare pe perioada 2009 - 2014, organele de control procedând la estimarea bazei de impunere, în mod unitar pe întreaga perioadă supusă verificării, întrucât nu au fost puse la dispoziție documentele financiar contabile ale societății.

3. Referitor la faptul că în cursul anului 2009, societatea era platitoare impozit pe veniturile microintreprinderii:

Contrar susținerilor societății, **potrivit vectorului fiscal**, respectiv potrivit bazei de date a organului de inspectie fiscala, aceasta nu figurează ca platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderii pentru anul 2009, ci figurează înregistrată la platitoare de impozit pe profit, la dosarul cauzei fiind anexată declarația 101 privind impozitul pe profit.

4. Deși prin contestația formulată societatea invocă faptul că organul fiscal a procedat eronat la estimarea bazei de impunere, nu depune în susținerea cauzei niciun document și nici nu propune vreo altă metodă de estimare care i s-ar putea aplica.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, principiul accesoriul urmează principalul, precum și faptul că societatea nu a prezentat acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate, propriile afirmații nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, urmează a se dispune respingerea ca neintemeiată și nesustinută cu documente a contestației formulată de **SC x SRL**, prin lichidator judiciar x SPRL (continuator al Cabinetului Individual de Insolvență x) împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-IF x, prin care s-au stabilit obligații de plată în suma totală de x lei:

- x lei = impozit pe profit;
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = TVA;
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei = penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul pct. 65.1 și pct. 65.2 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 1050/2004, art. 1 și art. 2 din OMFP nr. 3389/2011, art. 64, art. 67, art. 206, art. 216 alin 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

### **DECIDE**

Respinge ca neintemeiată și nesustinută cu documente contestația formulată de **SC x SRL**, prin lichidator judiciar x SPRL (continuator al Cabinetului Individual de Insolvență x), împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-IF x, prin care s-au stabilit obligații de plată în suma totală de x lei:

- x lei = impozit pe profit;
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = TVA;
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei = penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.