

43512NT

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala, cu adresa nr.... din data de 10.09.2012 înregistrată la D.G.F.P. sub nr..../11.09.2012, cu privire la contestația formulată de Societatea Civilă de Avocați "..." – Baroul ..., în numele și pentru **SC X SRL** având cod unic de înregistrare ... și sediul în

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspectie Fiscală sub nr..../06.09.2012, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../02.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala având la bază Raportul de Inspectie Fiscală nr..../02.08.2012 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- ... lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data transmiterii prin poștă a deciziei de impunere contestate, respectiv data de 08.08.2012 și data transmiterii prin poștă a contestației, respectiv 05.09.2012, așa cum rezultă din plicul anexat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este legal învestită să soluționeze contestația formulată de **SC X SRL**, prin societate civilă profesională de avocați.

I. Petenta formulează contestație împotriva taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei si a accesoriilor aferente în sumă de ... lei, din care ... lei reprezintă dobânzi și ... lei reprezintă penalități de întârziere, stabilite prin Decizia de impunere nr..../02.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

În vederea soluționării deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare aferente perioadei aprilie 2008 – decembrie 2011, organul de inspectie fiscală în contextul verificării modului de utilizare a documentelor tipizate cu regim special, a constatat lipsa facturilor fiscale seria ... numerele ..., formulare ce nu au putut fi identificate în jumalul de vânzări și care nu se regăsesc fizic în niciun exemplar la dosarele societății motiv pentru care în baza prevederilor art.67 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au apreciat ca fiind necesară estimarea bazei impozabile pentru taxa pe valoarea adăugată datorată asupra prestațiilor de servicii de transport și conexe.

Petenta nu este de acord cu organul de inspectie fiscală că se află în imposibilitatea verificărilor încrucișate a tuturor beneficiarilor societății verificate cu motivarea comodă că o asemenea estimare riguroasă ar solicita un efort „extrem de mare” și o perioadă de timp îndelungată având în vedere faptul că potrivit datelor furnizate de programul informatic care gestionează Declarația 394 pentru anii 2008 și 2009 au fost constatate nenumărate cazuri de neconcordanțe între datele declarate de SC X SRL și cele furnizate de beneficiarii serviciilor prestate de către acesta.

În Nota explicativă nr..../23.07.2012 (anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscală) petenta a oferit argumente convingătoare prin care justifică absența facturilor fiscale negăsite de organul de inspectie fiscală, motivul principal al lipsei facturilor fiscale este reprezentat de deteriorarea acestora completă prin folosirea unui sistem de imprimare precar (imprimantă cu ace). Distrugerea facturilor fiscale prin folosirea acestui sistem de imprimare defectuos a condus în mod nedorit la o arhivare incompletă a dosarelor societății.

De asemenea un alt motiv pentru care nu s-au găsit facturile fiscale lipsă este acela că arhiva societății a fost în mai multe locații, atât în ... cât și în ..., facturile anulate fiind găsite mai greu și în mai multe etape, iar unele dintre acestea nu au mai putut fi găsite în ciuda intenselor eforturi interne de căutare a acestora (doar patru facturi fiscale anulate au fost găsite, prezentate și acceptate de organul de inspectie fiscală, respectiv cele cu seria ... numerele

În cuprinsul Notei de fundamentare privind estimarea bazei de impozitare (anexa nr.4), organul de inspectie fiscală invocă prevederile Ordinului nr.1753/2004, Ordinului M.F.P. nr.2861/2009 și Legii contabilității nr.82/1991, republicată, motivat de faptul că petenta dacă ar fi efectuat inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul

activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar sau la închiderea exercițiului financiar la 31.12.2008 și 31.12.2009, comisia de inventariere ar fi putut constata lipsa formularelor tipizate. Petenta, referitor la acest aspect motivează faptul că în perioada supusă inspecției fiscale s-au înregistrat fluctuații de personal în compartimentul de contabilitate, fiind afectat în egală măsură și controlul intern, fiind justificate deficiențele privind inventarierea.

Petenta, în baza art.107 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și-a exprimat în scris punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, declarând că pentru diferențele de impozite, taxe și contribuții stabilite suplimentar de plată și luate la cunoștință prin semnarea anexelor nr.1 – 11, nu formulează obiecțiuni.

Totodată, petenta și-a exprimat dezacordul pentru modalitatea de reconstituire a bazei de impozitare și modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată aferentă, împreună cu accesoriile din anexa nr.1 „Situația facturilor utilizate în perioada 01.04.2008 - 31.12.2011 precum și calculul prin estimare a bazei de impozitare a TVA aferentă exemplarelor lipsă” și nici cu modalitatea de reconstituire a bazei de impozitare motiv pentru care a formulat această contestație.

Potrivit imperativelor legale incidente speței, respectiv Ordinul A.N.A.F. nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organul de inspecție fiscală are la dispoziție un număr de cinci metode de stabilire prin estimare a bazei de impozitare, acestea însă nefiind limitative astfel că în urma analizării și selectării elementelor probatorii și în urma aplicării raționamentului profesional acesta va fi în măsură să aleagă metoda cea mai potrivită pentru stabilirea bazei de impunere prin estimare.

i) **Metoda sursei și cheltuirii fondurilor** are la bază prezumția că orice cheltuială care excede valorii declarate a veniturilor reprezintă venit impozabil nedeclarat.

Din analiza datelor din evidența contabilă a petentei, organul de inspecție fiscală a observat înregistrarea unei pierderi contabile pentru anul 2008 în sumă de ... lei, iar în anul 2009 în sumă de ... lei, concluzionând că baza impozabilă aferentă celor 2 ani stabilită prin estimare ar fi în sumă totală de ... lei cu o taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei (... lei x 19%).

În nota de fundamentare precizată mai sus, organul de inspecție fiscală apreciază că această metodă ca fiind neadecvată întrucât nu oferă suficiente indicii în vederea estimării, oferind datele evazive.

ii) **Metoda marjei** este foarte asemănătoare cu metoda sursei și cheltuirii fondurilor, făcând totuși precizarea că rezultatul obținut se multiplică cu o marjă a profitului medie pe domeniul de activitate din care face parte societatea supusă verificării.

iii) **Metoda fluxurilor de trezorerie** privește analiza conturilor bancare și a fluxurilor de numerar pentru a stabili mișcările de disponibilități bănești și asocierea acestora cu sursele de venit și utilizarea lor, oferind indicii pentru a descoperi veniturile nedeclarate. Potrivit acestei metode, punctul de plecare îl constituie analiza valorii și frecvenței depunerilor în conturile bancare și a sursei acestora.

iv) **Metoda patrimoniului net** are în vedere estimarea bazei de impunere prin raportare la creșterea valorii patrimoniului net al unui contribuabil pe parcursul unui an fiscal, folosindu-se compararea valorii patrimoniului net la începutul perioadei cu cea de la sfârșitul perioadei.

Anul	Active totale	Creștere/ Descreștere	Datorii	Creștere/ Descreștere	Patrimoniu net	Creștere/ Descreștere
2007						
2008						
2009						
Total						

Utilizând această metodă pot fi obținute unele indicii cu privire la efectele pe care le au asupra patrimoniului net achiziționarea de active, reducerea de pasive, cheltuieli efectuate din surse de venit care nu sunt declarate ca fiind impozabile.

În urma analizei organului de inspecție fiscală a rezultat o scădere a activelor societății pentru anii 2008 și 2009, în paralel cu o creștere a pasivului, lucru ce a determinat o scădere a patrimoniului net al societății.

v) **Metoda produsului sau serviciului și a volumului** urmărește estimarea bazei de impunere în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul serviciilor prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

Organul de inspecție fiscală „a preferat” ca modalitate de estimare a bazei impozabile această ultimă metodă, prin calcularea mediei aritmetice lunare a bazei de impozitare aferente unei facturi emise, în funcție de volumul total al veniturilor înregistrate în luna respectivă, pe două considerente: unul vizează **comoditatea** în realizarea estimării și cel de-al doilea fiind **gradul ridicat al poverii fiscale asigurat de aplicarea exclusivă a acestei metode**.

Organul de inspecție fiscală a procedat la multiplicarea bazei de impozitare cu numărul de facturi lipsă din lună, bază de impozitare asupra căreia a fost calculată TVA colectată prin estimare, rezultatul fiind o taxă pe valoarea adăugată prin estimare în sumă totală de ... lei, în condițiile în care Ordinul A.N.A.F. nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere se referă la posibilitatea aplicării de către organul de inspecție fiscală a oricăreia dintre metodele de estimare.

Argumentul adus de organul de inspecție fiscală referitor la „raționamentul profesional” care să justifice opțiunea sa de a folosi în mod exclusiv metoda produsului sau serviciului sau a volumului pentru estimarea bazei de impozitare nu poate fi primit, consecința acestei opțiuni fiind doar împovărarea fiscală excesivă a contribuabilului și lejeritatea sarcinilor de îndeplinit pentru organul de inspecție fiscală.

În mod absolut tendențios, organul de inspecție fiscală a înțeles să calculeze o medie aritmetică lunară a bazei de impozitare aferente unei facturi emise în funcție de volumul total al veniturilor înregistrate în luna respectivă. În continuare, pe considerentele amintite, facilitatea operațiunii și povara fiscală excesivă, această bază de impozitare a fost multiplicată cu numărul de facturi lipsă din lună, baza de impozitare asupra căreia a fost calculată TVA colectată prin estimare.

În subsidiar, organul de inspecție fiscală adaugă rezerva dreptului legal la revizuirea bazei de impozitare și a taxei pe valoarea adăugată aferentă pentru momentul când contribuabilul va intra în posesia/va găsi facturile lipsă (ipoteză iluzorie, în contextul în care facturile respective au fost distruse la printare).

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației, anularea în parte a Deciziei de impunere nr..../02.08.2012 emisă de organul de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală și o estimare justă a bazei de impozitare pentru perioada de timp supusă inspecției fiscale, urmată de calcularea corectă a taxei pe valoarea adăugată.

II. Prin Decizia de impunere nr..../02.08.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala având la baza Raportul de inspectie fiscala nr..../02.08.2012, organul de inspectie fiscala din cadrul Activității de Inspecție Fiscală a stabilit, printre altele, suplimentar în sarcina societății suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

La capitolul 2.1.2. “ Motivul de fapt ” se precizează:

1. TVA colectată stabilită suplimentar în sumă de ... lei calculată prin estimare asupra bazei de impozitare aferentă celor ... de facturi lipsă.
2. Pentru TVA stabilit suplimentar s-au calculat accesorii.

La capitolul 2.1.3. “Temeiul de drept” sunt invocate următoarele prevederi:

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – art.128 alin.(1) – referitor la livrarea de bunuri;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – art.137 alin.(1) – referitor la baza de impozitare;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – art.140 alin.(1) – referitor la aplicarea cotei standard;

1. Act normativ Ordinul A.N.A.F. nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere – Anexa nr.1 Cap.I Punctul 4 – referitor la aplicarea metodei produsului/serviciului și a volumului;

1. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare – art.67 alin.(2) lit.b) – referitor la estimarea bazei de impunere.

2. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare – art.120 – referitor la calculul majorărilor de întârziere pentru diferența suplimentară.

2. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare – art.120¹ – referitor la calculul penalităților de întârziere pentru diferența suplimentară.

Prin Raportul de inspectie fiscala, înregistrat la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr.... în data de 02.08.2012 care a stat la baza întocmirii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.../02.08.2012, organul de inspectie fiscala a mai precizat următoarele:

Ca urmare a verificării modului de utilizare a documentelor tipizate cu regim special pentru perioada aprilie 2008 – februarie 2010, organul de inspectie fiscala a constatat că facturile fiscale seria ... numerele ... nu au fost înregistrate în evidența contabilă nici ca venituri și nici ca TVA colectată și nu au fost prezentate la control cele trei exemplare pentru a confirma anularea acestora.

Față de cele constatate, în baza prevederilor art.94 alin.(3) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului, au fost solicitate explicații scrise reprezentantului societății, în persoana domnului ..., prin Nota explicativă (anexa nr.3).

În răspunsul dat la întrebarea nr.1 și 2, reprezentantul legal al societății precizează că „formularele tipizate în număr de 30, nu au fost găsite până în acest moment. Menționăm că aceste formulare tipizate nu apar în jurnalele de vânzări aferente perioadelor respective pentru că nu au fost folosite ca documente financiare. Motivul principal al lipsei acestora îl reprezintă deteriorarea acestora completă prin folosirea unui sistem de imprimare precar (imprimantă cu ace) ... Lipsa acestor documente tipizate s-a constatat în urma începerii controlului fiscal. Datorită faptului că arhiva societății s-a ținut în mai multe locații, atât la ..., cât și la ..., facturile anulate au fost găsite mai greu și în mai multe etape, iar unele dintre acestea nu au mai putut fi găsite în ciuda intenselor eforturi interne de căutare a acestora. Aceste formulare fiind anulate nu am putut proceda la reconstituirea acestora.” Explicațiile scrise, date de reprezentantul legal al contribuabilului, nu sunt de natură să justifice lipsa acestor formulare tipizate, unitatea având obligația să păstreze exemplarele anulate în toate cele trei exemplare la dosarele societății. De asemenea, potrivit prevederilor Ordinului M.F. nr.1753/2004 și Ordinului M.F. nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii și Legii contabilității nr.82/1991, republicată, unitatea avea obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar sau la închiderea exercițiului financiar încheiat la 31.12.2008 și la 31.12.2009, moment în care lipsa acestor formulare tipizate ar fi fost sesizate de către comisia de inventariere.

Având în vedere prevederile art.67 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.79 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și răspunsul dat prin Nota explicativă anexată la raport, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată potrivit prevederilor Ordinului nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, rezultând o taxă pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar în sumă de ... lei calculată prin estimare. La estimarea bazei de impozitare s-au luat în calcul veniturile medii realizate de unitate prin emiterea facturilor din luna din care fac parte facturile lipsă rezultând o medie pe factură, medie care a fost multiplicată cu numărul de facturi lipsă din luna respectivă (conform anexei nr.4).

La cap.VI „Discuția finală cu reprezentantul legal al contribuabilului”, se precizează faptul că în urma discuției finale purtate cu reprezentantul legal al societății contestatoare, acesta a luat la cunoștință asupra constatărilor rezultate în urma inspecției fiscale și a formulat obiecțiuni cuprinse în Punctul de vedere din data de 23.07.2012, în sensul că petenta “nu este de acord nici cu reconstituirea bazei de impozitare și a TVA-ului aferent (inclusiv accesorii) din anexa nr.1, Situația facturilor utilizate în perioada 01.04.2008 – 31.12.2011 precum și calculul prin estimare a bazei de impozitare a TVA aferentă exemplarelor lipsă, și nici cu modalitatea de reconstituire a acesteia, sens în care va urma căile legale pentru protejarea intereselor sale legitime”.

III. Luând în considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală de a stabili, printre altele, în sarcina SC X SRL, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../02.08.2012, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În fapt.

În urma inspecției fiscale desfășurată la SC X SRL, organul de inspecție fiscală în contextul verificării modului de utilizare a documentelor tipizate cu regim special, a constatat lipsa facturilor fiscale seria ... numerele, din perioada 01.09.2008 – 31.07.2009, formulare ce nu au putut fi identificate în jurnalul de vânzări și care nu se regăsesc fizic în niciun exemplar la dosarele societății motiv pentru care în baza prevederilor art.67 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au apreciat ca fiind necesară estimarea bazei impozabile pentru taxa pe valoarea adăugată datorată asupra prestațiilor de servicii de transport și conexe.

Urmare a celor prezentate, organul de inspecție fiscală a emis Decizia de impunere nr..../02.08.2012 și a stabilit, printre altele, TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei și accesorii aferente acesteia în sumă de **29.633 lei**.

Petenta nu este de acord cu măsura organului de inspecție fiscală de a stabili de plată în sarcina sa suma de ... lei reprezentând TVA colectată, din următoarele motive:

- nu s-au efectuat verificări încrucișate a tuturor beneficiarilor societății verificate cu motivarea comodă că o asemenea estimare riguroasă ar solicita un efort „extrem de mare” și o perioadă de timp îndelungată având în vedere faptul că potrivit datelor furnizate de programul informatic care gestionează Declarația 394 pentru anii 2008 și 2009 au fost constatate nenumărate cazuri de neconcordanțe între datele declarate de SC X SRL și cele furnizate de beneficiarii serviciilor prestate de către acesta;

- motivul principal al lipsei facturilor fiscale este reprezentat de deteriorarea acestora completă prin folosirea unui sistem de imprimare precar (imprimantă cu ace). Distrugerea facturilor fiscale prin folosirea acestui sistem de imprimare defectuos a condus în mod nedorit la o arhivare incompletă a dosarelor societății.

- un alt motiv pentru care nu s-au găsit facturile fiscale lipsă este acela că arhiva societății a fost în mai multe locații, atât în ... cât și în ..., facturile anulate fiind găsite mai greu și în mai multe etape, iar unele dintre acestea nu au mai putut fi găsite în ciuda intenselor eforturi interne de căutare a acestora (doar patru facturi fiscale anulate au fost găsite, prezentate și acceptate de organul de inspecție fiscală, respectiv cele cu seria ... numerele ...).

- nu s-a efectuat inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar sau la închiderea exercițiului financiar la 31.12.2008 și 31.12.2009, pentru a fi putut fi constatată lipsa formularelor tipizate deoarece în perioada supusă inspecției fiscale s-au înregistrat fluctuații de personal în compartimentul de contabilitate, fiind afectat în egală măsură și controlul intern;

- deși organul de inspecție fiscală a avut la dispoziție cinci metode privind estimarea bazei de impunere, acesta a ales metoda produsului sau serviciului sau a volumului pentru estimarea bazei de impozitare, consecința acestei opțiuni fiind doar împovărarea fiscală excesivă a contribuabilului și lejeritatea sarcinilor de îndeplinit pentru organul de inspecție fiscală.

Menționăm că petenta nu contestă modul de calcul al accesoriiilor.

În drept.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, aceasta este reglementată de titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

- la art.128 alin.(1)

„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

- la art.137 alin.(1) lit.a)

„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

- pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.”

- la art.140 alin.(1)

„Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Referitor la estimarea bazei de impunere, **art.67** din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(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:

(...)

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.”

Aceste prevederi sunt coroborate cu reglementările **pct.65.1 lit.a)** și **pct.65.2** din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003, potrivit cărora:

„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; (...)

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Ordinul nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, la Cap.I punctul 1, prevede:

„1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului

Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

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

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

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

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

Metoda poate furniza informații cu privire la sumele încasate și neevidențiate, ca urmare a comercializării bunurilor și prestării serviciilor.”

Referitor la calculul accesorilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

- la art.120 alin.(1)

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

După data de 01.07.2010, respectiv după data de 01.10.2010, art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, au fost modificate și au următorul cuprins:

- art.119 alin.(1)

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

- art.120 alin.(1) și (7)

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

- art.120 alin.(7)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

- art.120¹

„Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Conform prevederilor legale invocate în drept, la estimarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele cele 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.

În cazul ce face obiectul prezentei contestații, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată deoarece a constatat că din jurnalul de vânzări lipsesc facturile fiscale cu seria ... numerele ..., în total un număr de ... de facturi.

Așa cum rezultă din Nota de fundamentare privind estimarea bazei de impunere (anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală), pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere s-a calculat media aritmetică lunară a bazei de impozitare aferente unei facturi emise în funcție de volumul total al veniturilor înregistrate în luna respectivă. Această bază de impozitare a fost multiplicată cu numărul de facturi lipsă din lună, baza asupra căreia a fost calculată TVA colectată prin estimare.

Astfel, organul de inspecție fiscală la o bază impozabilă estimată de ... lei, aferentă perioadei septembrie 2008 – iulie 2009, a stabilit o TVA colectată în sumă de ... lei.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei cu privire la metoda de estimare a bazei de impunere folosită de organul de inspecție fiscală deoarece aceasta este prevăzută de Ordinul nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și a fost bine fundamentată, așa cum rezultă din Anexa nr.4 la raport, respectiv din Nota de fundamentare privind estimarea bazei de impunere.

Având în vedere cele expuse, reținem că organul de inspecție fiscală, îndreptățit să obțină, să examineze și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, a procedat la estimarea bazei de impunere prin intermediul datelor și documentelor care au avut relevanță pentru estimare, determinând în mod legal o bază de impunere estimată cu o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

Față de cele precizate, având în vedere că motivele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organului de inspecție fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.**

Referitor la accesoriile contestate în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar, precizăm următoarele:

Pentru accesoriile în sumă de ... lei, așa cum sunt acestea calculate în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut întreg debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată, aceasta datorează și accesoriile aferente, **conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", urmand a se respinge contestatia petentei ca neîntemeiată și pentru suma de ... lei (... lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere).**

Pentru dobânzile de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, reținem că petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, situație în care se aplică prevederile art.206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, unde referitor la forma și continutul contestației, se precizează următoarele:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

(...)"

De asemenea, prevederile pct. 2.4 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, stipulează ca:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În vederea soluționării contestației, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamt a avut în vedere și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, unde referitor la soluționarea contestației, se precizează expres faptul ca:

"(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 partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării",

coroborate cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicată, care prevede referitor la soluțiile asupra contestației că aceasta este:

"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", organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume.

Având în vedere cele precizate mai sus, **se va respinge contestația formulată de SC X SRL pentru suma de ... lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, ca nemotivată.**

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei și în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC X SRL**, împotriva taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și a accesoriilor aferente în sumă de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr..../02.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **SC X SRL**, împotriva dobânzilor aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr..../02.08.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director Executiv,