



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgrfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 403 / 124 / 23.03.2015

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ... 2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Serviciul Juridic, cu adresa nr..../...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2015, asupra sentinței nr. ... / ... / ... pronunțată la data de ...2015 de către Tribunal ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2015, prin care s-a dispus anularea deciziei nr. ... / ... / ...2014 emisă de DGRFP Timișoara și obligarea la emiterea unei noi decizii ca urmare a analizării pe fond a contestației formulată de reclamantă în termenii legali.

Prin decizia nr. ... / ... / ...2014 privind modul de soluționarea a contestației formulată de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2013, s-a respins, ca nedepusă în termen, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către AJFP ... - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2013, pentru suma totală de ... lei.

Având în vedere faptul că prin sentința nr. ... / ... / ... pronunțată la data de ...2015 de către Tribunal ..., rămasă definitivă prin nerecurare, s-a admis în parte cererea formulată de SC X SRL din ... și s-a dispus anularea deciziei nr. ... / ... / ...2014 emisă de DGRFP Timișoara și obligarea la emiterea unei noi decizii ca urmare a analizării pe fond a contestației, în condițiile legii, aceasta are drept consecință reluarea procedurii administrative de soluționare, în sensul analizării pe fond a contestației formulată de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2013.

Astfel, inițial, DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2013, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2013, asupra contestației depusă de SC X SRL din ..., cu sediul în ..., având C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată prin dl. ..., în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2013.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2013 și vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – TVA;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA.

Contestația este autenticată, purtând ștampila societății SC X SRL din ... și semnătura administratorului societății, dl.

Referitor la aspectul că, inițial, prin referatul nr..../...2013 privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au menționat următoarele:

„Urmare a constatărilor din inspecția fiscală generală efectuată la SC X SRL, în baza art. 108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au întocmit plângerea penală cu nr. .../...2013 către Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., pentru cercetarea penală a SC X SRL.”,

și au propus:

„suspendarea soluționării contestației formulate de SC X SRL împotriva măsurilor stabilite prin Decizia de impunere nr. .../...2013, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2013 până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală.”,

trebuie reținut faptul că, ulterior, prin referatul nr..../...2014 întocmit de organele competente din cadrul AJFP ... – Serviciul Juridic, s-au consemnat următoarele:

- organele de inspecție fiscală au formulat plângere penală, întrucât din inspecția fiscală generală efectuată la SC X SRL, au constatat existența unor indicii cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005;

- organele competente din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., au desfășurat cercetări sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art.9 alin.(1) lit.b), cu privire la ..., administrator al SC X SRL și în urma finalizării cercetărilor, prin Rezoluția nr. .../.../2013 din data de ...2014, au dispus neînceperea urmăririi penale față la ..., administrator al SC X SRL, reținându-se faptul că prejudiciul indicat de organele fiscale a fost recuperat în întregime;

- în urma analizării rezoluției nr..../.../2013 din data de ...2014, organele competente din cadrul AJFP ... – Serviciul Juridic, întrucât parchetul competent nu a făcut aplicarea dispozițiilor art.10 din Legea nr.241/2005, în conformitate cu care:

„În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de prezenta lege, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecării, până la primul termen de judecată, învinuitul ori inculpatul acoperă integral prejudiciul cauzat, limitele

pedepsei prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 100.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se poate aplica pedeapsa cu amendă. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se aplică o sancțiune administrativă, care se înregistrează în cazierul judiciar”,

au procedat la formularea plângerii împotriva rezoluției nr. .../.../2013 din data de ...2014;

- prin Procesul-verbal de îndreptare a erorii materiale încheiat la data de ...2014 de Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., înregistrat la AJFP ... sub nr. .../...2014, s-a dispus înlăturarea omisiunii vădite din cuprinsul dispozitivului rezoluției nr..../.../2013 din data de ...2014, urmând a fi completat în sensul că față de ... se va aplica sancțiunea administrativă a amenzii în cuantum de ... lei care se va comunica la cazierul fiscal în vederea înregistrării;

- prin Ordonanța nr..../.../2014 emisă în data de ...2014 de către prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2014, s-a respins plângerea formulată de AJFP ..., reținându-se în motivarea soluției, că prin procesul-verbal de îndreptare a erorii materiale s-a dispus completarea rezoluției cu privire la aplicarea sancțiunii administrative, fiind respectate astfel dispozițiile legale conținute de Legea nr.241/2005.

În aceste condiții, organele competente din cadrul AJFP ... – Serviciul Juridic, prin referatul nr..../...2014, au propus spre aprobare neexercitarea căii de atac împotriva Ordonanței nr. .../.../2014 din data de ...2014, având în vedere că:

- prejudiciul constatat de organele de inspecție fiscală a fost acoperit, fapt confirmat de Serviciul Fiscal municipal ..., prin adresa nr. .../...2014;

- făptuitorului i-a fost aplicată sancțiunea administrativă a amenzii în cuantum de ... lei, care va fi trecută în cazierul fiscal;

- toate cheltuielile judiciare rămân în sarcina statului și că DGRFP Timișoara nu a fost obligată la plata acestora.

În consecință, constatând că în speță sunt întrunite prevederile titlului IX din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile exprese ale Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare la data depunerii contestației), coroborate cu precizările OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, și având în vedere:

- Sentința nr..../.../2015 pronunțată la data de ...2015 de către Tribunal ..., rămasă definitivă prin nerecurare;

- Rezoluția nr. / ... / 2013 din ... 2014 de neînceperea urmăririi penale emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul ...;
- Plângerea formulată de AJFP ... împotriva rezoluției nr. / ... / 2013 din ... 2014;
- Procesul-verbal de îndreptare a erorii materiale încheiat la data de ... 2014 de Parchetul de pe lângă Tribunalul ...;
- Ordonanța nr. / ... / ... / 2014 emisă în data de ... 2014 de către prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulate de SC X SRL din

I. SC X SRL, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. / ... / 2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. / ... / 2013, solicită anularea acestor acte, având în vedere următoarele motive:

Referitor la aspecte de fapt, petenta arată că prin decizia de impunere nr. / ... / 2013 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. / ... / 2013, ambele întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală a AJFP ..., s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată, astfel: ... lei cu titlu de impozit pe profit la care se adaugă ... lei majorări de întârziere și ... lei cu titlu de taxă pe valoare adăugată la care se adaugă ... lei majorări de întârziere.

Petenta arată că, astfel cum rezultă din decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală aferent: *«controlul a avut ca obiectiv verificarea realității și legalității tranzacțiilor comerciale dintre SC X SRL ..., în calitate de client și SC Y SRL ..., în calitate de furnizor, pe perioada martie 2013, precum și analiza prețurilor practicate comparativ cu cele de piață, în contextul în care bunurile tranzacționate au fost de natură legume-fructe, domeniu cu risc fiscal, supus monitorizării conform procedurii privind monitorizarea transporturilor de bunuri provenind din țări membre ale Uniunii Europene.»*

Petenta arată că toate facturile de achiziție a cartofilor în perioada ianuarie-martie 2013 au fost raportate în declarația 394 aferentă acestei perioade, achitându-se impozitul pe profit și TVA-ul corespunzător.

Întreaga cantitate de cartofi a fost verificată în momentul recepției de personalul autorizat al Gărzii Financiare, iar din procesele verbale de desigilare redactate cu ocazia acestor verificări rezultă că marfa achiziționată reprezintă cartofi calitatea a-II-a ... (cartofi furajeri pentru uzul animalelor). Cu această ocazie personalul autorizat al Gărzii Financiare nu a formulat obiecțiuni, marfa achiziționată fiind conformă documentației.

Ulterior verificării achizițiilor de către Garda Financiară, petenta a procedat la sortarea cartofilor și repartizarea acestora la punctele de vânzare, încheind în acest sens procese verbale de sortare, în vederea valorificării unei

mici cantități de cartofi la prețul aferent calității acestuia. Astfel, în urma acestui proces a rezultat:

- cantitatea de ... kg cartofi calitatea a II-a, din totalul de ... kg achiziționate, care a fost valorificată la preț de vânzare cu amănuntul de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg (valoare totală de ... lei din care valoare fără TVA - ... lei și TVA aferentă ... lei);

- cantitatea de ... kg cartofi calitatea I-a din totalul de ... kg achiziționate care a fost valorificată la prețul de vânzare cu amănuntul de ... lei/kg (valoare totală de ... lei din care valoare fără TVA ... lei și TVA aferentă ... lei).

Valoare totală recepționată a fost în cuantum de ... lei, din care valoare fără TVA în cuantum de ... lei și TVA aferentă în cuantum de ... lei.

Petenta reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat următoarele: *«în privința prețurilor sub care a fost comercializată această marfă a rezultat că o mică cantitate a fost vândută la prețuri de piață, iar pentru o cantitate mare s-au practicat prețuri interioare celor practicate pe piața liberă. În contextul reglementărilor legale cu privire la monitorizarea transporturilor de bunuri provenind din țări membre ale Uniunii Europene, de către personalul Gărzii Financiare, în sarcina structurilor de inspecție fiscală au fost dispuse măsuri cu privire la verificarea prețurilor practicate de către contribuabili, respectiv dacă acestea sunt cele practicate pe piața liberă.»* (paginile 1-2 din decizia de impunere).

De asemenea, petenta reține că organele de inspecție fiscală au constatat: *« în consecința celor mai sus prezentate în legătură cu prețurile de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg sub care a fost comercializată cu amănuntul cantitatea de ... kg de cartofi, acestea sunt mult inferioare prețului practicat de contribuabil de ... lei/kg pentru o cantitate redusă de cartofi, cât și nivelul prețurilor practicate pe piața liberă.»*

Petenta precizează că a achiziționat de la SC Z SRL cantitatea de ... kg cartofi, astfel încât nu a sesizat calculul care a condus la stabilirea sumei de ... kg cartofi.

Referitor la observații cu privire la procedura stabilirii din oficiu a obligațiilor fiscale datorate, aplicată de inspecția fiscală, petenta arată că inspecția fiscală a procedat la stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale datorate, respectiv a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, prin estimarea bazei de impunere potrivit următoarelor norme: art.67 din Codul de Procedură Fiscală, pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de Proc. Fiscală, OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, art.128 alin.(1) și art.137 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal.

a) Referitor la metoda aplicată de inspecția fiscală;

Petenta susține că, atât din decizia de impunere, cât și din raportul de inspecție fiscală rezultă că facturile în baza cărora a fost achiziționată marfa au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări, balanța de verificare și în decontul de TVA aferent perioadei ianuarie-martie 2013 și au fost raportate în declarația 394 corespunzătoare perioadei ianuarie-martie 2013.

De asemenea, s-a reținut că veniturile din vânzările cu amănuntul au fost înregistrate, pe bază de monetar pentru fiecare gestiune cu amănuntul, fiind cuprinse în jurnalele de vânzări, în balanțele de verificare și deconturile de TVA aferente perioadei ianuarie-martie 2013.

Datorită faptului că bonurile fiscale emise de aparatul de marcat electronic fiscal de la punctul de lucru din ... al petentei au fost ilizibile, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea cantității de cartofi vândută cu amănuntul, în perioada ianuarie - martie 2013, la nivelul cantității de cartofi recepționată în această perioadă, prin aplicarea metodei de estimare a produsului și a volumului.

Astfel, s-a determinat cantitatea de ... kg cartofi vândută cu amănuntul, căreia i s-a aplicat prețul de vânzare de ... lei/kg, rezultând un venit brut în cuantum de ... lei. Pentru stabilirea veniturilor suplimentare s-a scăzut suma de ... lei reprezentând veniturile petentei din suma de ... lei rezultând suma de ... lei asupra căreia s-au calculat impozitul pe profit și taxa pe valoare adăugată.

Petenta menționează că întreaga cantitate de cartofi recepționată se regăsește integral în notele de recepție și semnate, iar sumele rezultate din vânzare se regăsesc în rapoartele zilnice fiscale și în monetarele care au fost înregistrate în registrul de casă și în jurnalul de vânzări.

b) Referitor la prevederile legale în materie;

Petenta invocă art.67 din Codul de Procedură Fiscală:

“(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.”

Potrivit normelor metodologice de aplicare a Codului de Procedură Fiscală, respectiv pct. 65 din HG 1050/2004:

“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.

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.”

În ceea ce privește metoda de estimare aplicată, și anume metoda produsului/serviciului și a volumului, aceasta este reglementată la pct.1.4 din OPANAF nr.3389/2011:

“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 evidente 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.”

c) Referitor la observațiile petentei:

c.1) Cu titlu preliminar, petenta observă că obiectivul controlului desfășurat a constat, în esență, în verificarea prețurilor practicate de către petenta, «comparativ cu cele de piață», în baza reglementărilor legale cu privire la monitorizarea transporturilor de bunuri provenind din țări membre ale Uniunii Europene, de către personalul Gărzii Financiare. Astfel cum rezultă din actele contestate, în baza acestor reglementări, în sarcina structurilor de inspecție fiscală au fost dispuse măsuri cu privire la verificarea prețurilor practicate de către contribuabili, respectiv dacă acestea sunt cele practicate pe piața liberă.

Cu toate acestea, reglementările privind monitorizarea transporturilor de bunuri provenind din țări membre ale Uniunii Europene, de către personalul Gărzii Financiare, în baza cărora inspecția fiscală are atribuții de verificare a prețurilor practicate de contribuabili comparativ cu cele de piață, nu sunt publicate în Monitorul Oficial și nici nu sunt disponibile pe site-ul ANAF sau la structurile acesteia din teritoriu.

În aceste condiții, aceste norme nu îndeplinesc cerințele de accesibilitate și de previzibilitate ale legii conform exigențelor jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului. Pentru a îndeplini condițiile de accesibilitate, textele normative trebuie publicate sau cel puțin aduse la cunoștința destinatarilor, care au astfel posibilitatea de a le consulta. De asemenea, condiția previzibilității este îndeplinită atunci când justițiabilul poate cunoaște, plecând de la formularea dispoziției pertinente ce acte și omisiuni angajează răspunderea sa (Dammann c. Elveției).

Astfel cum rezultă din procesele-verbale de desigilare încheiate cu ocazia controlului recepției mărfii de către personalul Gărzii Financiare, petenta susține că s-a conformat acestei proceduri, verificările efectuate fiind de natură a confirma tranzacțiile efectuate și conformitatea achizițiilor cu documentele. Astfel, achizițiile de cartofi calitatea a II-a au fost confirmate de fiecare dată de personalul autorizat în acest sens.

Raportat la susținerile inspecției fiscale, conform cărora în baza acestor reglementări, este îndreptățită să verifice prețurile practicate comparativ cu cele de piață și să adopte o poziție conform acestora, în condițiile în care aceste dispoziții nu sunt accesibile și previzibile, petenta solicită anularea actelor prin care s-au impus obligații fiscale suplimentare, respectiv decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală.

c.2) De asemenea, petenta contestă modalitatea în care organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere în vederea impunerii unor sarcini fiscale suplimentare;

Petenta susține că, aplicând metoda de estimare a produsului/serviciului și a volumului reglementată la pct.1.4 din OPANAF nr.3389/2011, la cantitatea estimată de ... kg reprezentând aproape totalul achizițiilor de cartofi efectuate în perioada ianuarie-martie 2013, organul de inspecție fiscală a aplicat prețul de ... lei/kg, nefăcând distincție între cartofi calitatea a I-a (pentru uz uman) și cartofi calitatea a II-a (cartofi furajeri pentru uzul animalelor).

Din cantitatea de ... kg cartofi calitatea a II-a achiziționată de la SC Z SRL, verificată de organele de inspecție fiscală, la momentul recepției în privința originii, calității și cuantumului acesteia, în urma depozitării și transferului la punctele de vânzare, s-a efectuat o sortare, rezultând o cantitate de ... kg cartofi calitatea a I-a, vânduți la prețul de ... lei/kg. Organul de inspecție fiscală nu a operat o distincție între produsele de calitate și destinație diferită care evident au prețuri diferite.

Petenta susține că organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile legale în materie, respectiv pct.65.2 din HG 1050/2004: *“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 imposabil, 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.”*

În primul rând, petenta susține că organul de inspecție fiscală nu a analizat, astfel cum și-a propus prin obiectivul înscris în actele contestate, prețul cartofilor calitatea a II-a comercializați, comparativ cu prețul de piață și astfel cum impune și textul de lege citat anterior, ci s-a limitat doar la compararea prețurilor practicate de petentă și aplicarea prețului de ... lei/kg utilizat la vânzarea cartofilor calitatea a I-a celor de calitatea a II-a, fără să expună argumente concrete, relevante și edificatoare, care să demonstreze că societatea a practicat prețuri sub limitele practicate pe piață.

Conform art.7 alin.(1) pct.26 din Codul Fiscal, prețul de piață este definit ca fiind: *“suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială”* .

Astfel cum rezultă și din capitolul II, pct. II al Raportului de inspecție fiscală, petenta susține că nu a realizat tranzacții cu persoane afiliate, astfel încât să fie aplicabile metodele de determinare a prețului de piață aplicabile într-un astfel de caz, însă astfel cum rezultă și din definiția conceptului de preț de piață, organul de inspecție fiscală era obligat să analizeze ofertele de preț, dar și prețurile ferme practicate de alte societăți care vând produse comparabile, respectiv cartofi calitatea a II-a.

În al doilea rând, obligațiile impuse organului de inspecție fiscală prin pct.65.2 din HG nr.1050/2004, respectiv obligația de a avea în vedere datele și

informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare, susțin poziția exprimată de petentă.

Așadar, pentru stabilirea prețului de piață, organul de inspecție fiscală trebuia să recurgă la compararea prețurilor convenite între persoane independente (ceea ce presupune analiza a cel puțin doi agenți economici independenți), pentru tranzacții comparabile (cartofi calitatea a II-a - cartofi furajeri pentru uzul animalelor).

Din actele contestate, respectiv decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, petenta susține că nu rezultă care prețuri au fost considerate de piață și nici ce agenți economici le practică.

În stabilirea prețurilor de vânzare cu amănuntul a cantității de cartofi calitatea a II-a, petenta a evaluat prețurile practicate de agenții economici care comercializează cartofi calitatea a II-a atât printr-un contact direct (în acest sens este suficient să realizezi un sondaj în piețe și la punctele de desfacere a unei astfel de mărfi), cât și prin analiza ofertelor prezentate pe internet, petenta anexând contestației câteva anunțuri în dovedire.

Ipotetic, petenta susține că și în cazul în care ar fi vândut cantitatea de cartofi calitatea a I-a de ... kg care a rezultat în urma sortării la prețurile de piață aferente cartofilor furajeri calitatea a II-a, la un control inopinat al inspecției fiscale la punctele de vânzare ar fi fost sancționată întrucât ar fi vândut cartofi calitatea a I-a la un preț inferior celui practicat. Pentru a preîntâmpina o astfel de situație, petenta arată că din cantitatea de cartofi calitatea a II-a de ... kg, a sortat cantitatea de ... kg care s-au dovedit a fi cartofi de calitatea a I-a, încheiend în acest sens procese-verbale și pe care i-a valorificat la un preț corespunzător, astfel încât societatea să obțină profit, impozitul pe profit și TVA-ul achitându-se corespunzător.

Petenta arată că dezacordul cu privire la modul în care organul de inspecție fiscală a aplicat prețul de ... lei/kg la cartofii de calitatea a II-a a fost exprimat și în obiecțiunile la proiectul de raport din data de ...2013. În raportul de inspecție fiscală din ...2013, s-a specificat faptul că petenta: *“nu a putut proba că nu a aplicat prețul de vânzare de ... lei pentru întreaga cantitate de cartofi recepționată și vândută cu amănuntul, iar prețurile practicate de aceasta pentru o mare cantitate de cartofi sunt inferioare celor practicate pe piața liberă.”*

Petenta susține că a dovedit veridicitatea tranzacțiilor efectuate prin documentația pusă la dispoziția organului de inspecție fiscală. Rezultă că organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere documentele care au stat la baza achiziționării cartofilor și procesele-verbale încheiate de comisarii Gărzii Financiare, cu ocazia recepției mărfii, care atestă calitatea produselor, de aceasta depinzând în mod evident prețul vânzării lor.

Mai mult, petenta susține că organul de inspecție fiscală nu a analizat și stabilit un preț de piață față de nicio categorie de produs comercializată de societate, respectiv cartofi calitatea a II-a și cartofi calitatea a I-a, nerespectând

obiectivul propus și aplicând în mod arbitrar un preț practicat de societate pentru o altă categorie de produse, invocând faptul că potrivit art.65 alin.(2) din Codul de Procedură Fiscală, se prevede:

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

Petenta susține că rezultă din cele expuse mai sus, că organul de inspecție fiscală:

- nu și-a atins obiectivul stabilit, respectiv nu a analizat dacă produsele au fost comercializate la prețuri comparativ cu cele de piață, a ignorat documentația depusă în scopul verificării, precum și calitatea produselor confirmate prin verificările organelor de control;
- nu a aplicat toate prevederile legale pertinente - pct.65.2 din HG nr.1050/2004, le-a aplicat eronat și arbitrar în scopul impunerii unor obligații fiscale suplimentare ilegale și nedatorate.

De asemenea, petenta precizează că a plătit la timp și integral toate datoriile către stat corespunzătoare și nu s-a sustras niciodată de la plata obligațiilor fiscale.

Petenta depune anexat la contestație: Decizia de impunere nr. .../...2013 și raportul de inspecție fiscală nr. .../...2013 cu anexele aferente, obiecțiunile formulate de petentă nr. .../...2013, procesele-verbale de desigilare întocmite de comisarii Gărzii Financiare, procese-verbale de sortare, procese-verbale de recepție a mărfii la punctul de vânzare din ..., anunțuri oferte de preț cartofi calitate a II-a.

Pentru toate aceste considerente, petenta solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere nr. .../...2013 și a raportului de inspecție fiscală nr. .../...2013, ambele întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală a AJFP

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. .../...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2013, au consemnat următoarele:

Urmare a solicitării de control încrucișat a DGFP ... cu nr. .../...2013, înregistrată la DGFP ... sub nr..../...2013, în data de ...2013 a fost efectuat un control încrucișat la acest contribuabil.

Controlul a avut ca obiectiv verificarea realității și legalității tranzacțiilor comerciale dintre SC X SRL ..., în calitate de client și SC Y SRL ..., în calitate de furnizor, pe perioada martie 2013, precum și analiza prețurilor practicate comparativ cu cele de piață, în contextul în care bunurile tranzacționate au fost de natura legume-fructe, domeniu cu risc fiscal, supus monitorizării conform

procedurii privind monitorizarea transporturilor de bunuri provenind din țări membre ale Uniunii Europene.

Cu ocazia acelei verificări s-a constatat că, contribuabilul a achiziționat de la SC Y SRL ..., bunuri, respectiv «cartofi», în cantitate de ... kg cu preț unitar fără TVA în sumă de ... lei (preț unitar cu TVA în sumă de ... lei), în baza facturii nr..../...2013, în valoare totală de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei. Factura a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări aferent lunii martie 2013, în balanța de verificare aferentă lunii martie 2013, în decontul de TVA aferent lunii martie 2013 și a fost raportată în declarația 394 aferentă lunii martie 2013.

Marfa de mai sus a fost recepționată de către contribuabil, în baza NIR .../...2013 la preț de vânzare cu amănuntul unitar de ... lei/kg cartofi, iar valoarea totală recepționată la preț cu amănuntul a fost în sumă de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, cu ocazia controlului au constatat că, contribuabilul a mai achiziționat cartofi și de la un alt furnizor, iar în privința prețurilor sub care a fost comercializată această marfă a rezultat că o mică cantitate a fost vândută la prețuri de piață, iar pentru o cantitate mare s-au practicat prețuri inferioare celor practicate pe piața liberă.

În contextul reglementărilor legale cu privire la monitorizarea transporturilor de bunuri provenind din țări membre ale Uniunii Europene, de către personalul Gărzii Financiare, în sarcina structurilor de inspecție fiscală au fost dispuse măsuri cu privire la verificarea prețurilor practicate de către contribuabili, respectiv dacă acestea sunt cele practicate pe piața liberă. Verificarea se face pe întreg circuitul de comercializare, până la beneficiarul final.

Din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziție de către reprezentantul legal al contribuabilului, organele de inspecție fiscală au mai constatat că, în perioada ianuarie-martie 2013, contribuabilul achiziționează de la SC Z SRL (societate la care este asociat unic și administrator este dl. ..., asociat și administrator și la SC X SRL), câteva sortimente de legume-fructe, din care în cantitate mare cartofi.

Astfel, în această perioadă contribuabilul înregistrează în evidența contabilă un număr de ... facturi de achiziție de bunuri, constând în legume-fructe, de la SC Z SRL, din care: “*cartofi calitatea a II-a ...*”, în cantitate de ... kg și în valoare de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

În anexa nr.5 la RIF a fost întocmit un centralizator cu aceste achiziții, iar în anexa nr.6 la RIF sunt prezentate în xerocopie facturile de achiziție în număr de ..., notele de recepție și constatare diferențe aferente și o serie de documente însoțitoare intitulate “*proces verbale de sortare*”.

Facturile de achiziție de bunuri, emise de SC Z SRL, au fost înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului, în jurnalele de cumpărări din perioada

ianuarie – martie 2013, în balanțele de verificare aferente lunilor ianuarie, februarie, în deconturile de TVA aferente perioadei ianuarie-martie 2013 și au fost raportate în declarația 394 aferentă perioadei ianuarie-martie 2013.

Din această cantitate de cartofi calitatea a II-a de proveniență din ..., contribuabilul, în baza unor procese verbale de sortare, întocmește notele de recepție a mărfurilor la prețuri de vânzare cu amănuntul, după cum urmează:

- cantitatea de ... kg, reprezentând cartofi calitatea a I-a rezultați din sortare, la preț de vânzare cu amănuntul în valoare de ... lei/kg, iar valoarea totală recepționată este în sumă de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei. În anexa nr.7 la RIF este prezentat un centralizator cu notele de recepție și constatare diferențe în care au fost recepționate aceste cantități de cartofi;

- cantitatea de ... kg, reprezentând cartofi calitatea a II-a, la preț de vânzare cu amănuntul în valoare de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și, respectiv ... lei/kg, în valoare totală de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei. În anexa nr.8 la RIF este prezentat un centralizator cu notele de recepție și constatare diferențe în care au fost recepționate aceste cantități de cartofi.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, total valoare a cartofilor, achiziționați de la SC Z SRL, recepționată la preț cu amănuntul este în sumă de ... lei (... lei + ... lei = ... lei), din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

La această valoare a cartofilor, achiziționați de la SC Z SRL, se adaugă valoarea cartofilor achiziționați de la SC Y SRL recepționată la preț cu amănuntul în sumă de ... lei, rezultând o valoare totală a cartofilor recepționată și înregistrată de contribuabil la preț cu amănuntul în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

Astfel, totalul cantităților de cartofi achiziționați, în perioada ianuarie-martie 2013, de către contribuabil de la cei 2 furnizori, SC Y SRL și SC Z SRL, este în sumă de ... kg (... kg+... kg).

Referitor la modul de comercializare a bunurilor mai sus descrise, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost vândute de către contribuabil, preponderent cu amănuntul, în punctele de desfacere cu amănuntul de la sediul social și de la punctul de lucru al contribuabilului din

În ceea ce privește cantitățile de cartofi comercializate de către contribuabil, în perioada ianuarie - martie 2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pentru cantitatea de ... kg, au identificat bonuri fiscale emise de aparatul de marcat electronic fiscal de la gestiunea aflată la sediul social al contribuabilului din ..., str. ..., nr. În anexa nr.9 la RIF este prezentată situația centralizatoare cu aceste bonuri fiscale, din care rezultă că această cantitate de ... kg a fost comercializată la prețuri de vânzare cu amănuntul de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și ... lei/kg, valoarea totală de ... lei.

Din aceasta cantitate înscrisă în bonurile fiscale de la acesta gestiune, pentru cantitatea de cartofi de ... kg, au fost emise și facturi fiscale pe numele unor persoane fizice (în anexa nr.10 la RIF sunt prezentate în xerocopie aceste facturi), facturi pe care s-a înscris «achitat», enumerându-se mai multe bonuri fiscale, pe fiecare dintre aceste facturi. În anexa nr.11 la RIF a fost întocmită o situație cu aceste facturi. Facturile au fost emise pe numele a ... persoane fizice, fiind facturate pe numele fiecăreia dintre ele cantități de peste ... kg, ... kg, ... kg, etc.

De asemenea, se observă că pe aceste facturi prețurile de vânzare fără TVA a cartofilor sunt de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și ... lei/kg, adică prețurile de vânzare cu TVA înscrise pe bonurile fiscale, rezultând astfel inadvertențe legate de faptul că aceste facturi, în cazul de față nu pot reprezenta contravaloarea bonurilor fiscale;

- pentru cantitatea de ... kg au fost emise facturi de vânzare cu ridicata către clienți persoane juridice (anexa nr.10 la RIF).

- în ceea ce privește vânzările de cartofi de la gestiunea de la punctul de lucru al contribuabilului din ..., unitate dotată cu aparat de marcat electronic fiscal, bonurile fiscale emise la această unitate sunt ilizibile și, în consecință, nu s-au putut identifica cantitățile de cartofi comercializate la acesta gestiune.

Veniturile din vânzările cu amănuntul au fost înregistrate, pe baza de monetar pentru fiecare gestiune cu amănuntul, fiind cuprinse în jurnalele de vânzări aferent perioadei ianuarie-martie 2013, în balanțele de verificare aferente perioadei ianuarie-martie 2013 și în deconturile de TVA aferente perioadei ianuarie-martie 2013.

În consecința celor mai sus prezentate în legătură cu prețurile de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și ... lei/kg, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt mult inferioare prețului practicat de contribuabil de ... lei/kg pentru o cantitate redusă de cartofi, cât și nivelului prețurilor practicate pe piața liberă.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că situația de fapt a condus la indiciul ca evidențele fiscale ale contribuabilului nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere a impozitului pe profit, iar veniturile din vânzarea acestor bunuri nu au fost înregistrate, în integralitatea lor, în evidența financiar-contabilă, iar impozitul pe profit nu a fost stabilit, ca și obligație fiscală datorată bugetului de stat, și înregistrat de către contribuabil în evidența financiar-contabilă și nu a fost declarat, prin depunerea de declarații fiscale, trimestriale, la organul fiscal teritorial.

Toate acestea sunt elemente care dau dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale datorate, respectiv a impozitului pe profit și în condițiile în care contribuabilul avea obligația declarării veniturilor impozabile, stabilirea din oficiu a obligației fiscale se face prin estimarea bazei de impunere, potrivit art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea

Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în aplicarea art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală a fost emis OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, care la pct.1.4 din Anexa, este prezentată ca metodă, metoda de estimare a produsului și a volumului acestuia, numărul produselor comercializate poate fi estimat pe baza evidenței contribuabilului.

Respectiv, în acest caz, în care nu a putut fi determinată cantitatea de cartofi vândută de contribuabil cu amănuntul, la gestiunea de la punctul de lucru din ..., deoarece bonurile fiscale emise la aceasta gestiune sunt ilizibile, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea cantității de cartofi vândută cu amănuntul, în perioada ianuarie-martie 2013, la nivelul cantității de cartofi recepționate de contribuabil, în perioada ianuarie-martie 2013.

Astfel, din cantitatea de cartofi în sumă totală de ... kg recepționată de contribuabil la prețuri de vânzare cu amănuntul, organele de inspecție fiscală au scăzut cantitatea de ... kg pe care contribuabilul a vândut-o cu ridicata și au determinat cantitatea de ... kg de cartofi vândută cu amănuntul.

Organele de inspecție fiscală au aplicat prețul de vânzare de ... lei/kg la aceasta cantitate estimată de ... kg și au determinat venitul brut în sumă de ... lei.

În condițiile în care nu s-au putut stabili cu exactitate veniturile din vânzarea cu amănuntul de către contribuabil a cartofilor, în perioada ianuarie-martie 2013, organele de inspecție fiscală au estimat valoarea acestora la nivelul valorii cantității de cartofi recepționată de contribuabil cu amănuntul, în perioada ianuarie-martie 2013, în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au determinat veniturile suplimentare prin compararea veniturilor contribuabilului în sumă de ... lei, cu venitul brut determinat, ca urmare a aplicării prețului de vânzare, rezultând astfel o diferență de venituri neînregistrată în evidența contabilă în sumă de ... lei (... lei - ... lei). Veniturile determinate suplimentar de inspecție fiscală sunt în sumă de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă ... lei.

În consecința celor mai sus prezentate și în baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/3003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.1.4 din Anexa la OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au constatat că baza impozabilă a impozitului pe profit, în perioada ianuarie-martie 2013, a fost diminuată cu suma de ... lei, reprezentând venituri neînregistrate din vânzarea de cartofi.

A fost determinat impozitul pe profit suplimentar, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de impozitare estimată în sumă de ... lei și a fost calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru nevirarea în termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au calculat, conform art.119 din OG nr.92/2003, majorări de întârziere în sumă de ... lei, calculate din data de ...2013 până la data de ...2013.

De asemenea în baza prevederilor art.128 alin.(1), art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/3003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.1.4 din Anexa la OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au constatat că baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată, în perioada ianuarie-martie 2013, a fost diminuată cu suma de ... lei, reprezentând venituri neînregistrate din vânzarea de cartofi.

Astfel, având în vedere veniturile impozabile determinate suplimentar, prin estimare, în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea TVA colectată în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei standard de 24% asupra veniturilor estimate din vânzarea acestor bunuri – în sumă de ... lei.

În aceste condiții, TVA colectată suplimentar în timpul inspecției fiscale, reprezintă TVA de plată determinată suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru nevirarea în termenul legal a TVA stabilită suplimentar s-au calculat, art.119 din OG nr.92/2003, majorări de întârziere în sumă de ... lei, calculate din data de ...2013 până la data de ...2013.

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petent și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul în ..., str. ..., nr. ..., județul ..., având C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată prin dl. ..., în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2013, fiind formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2013 și vizează suma totală de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – TVA;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA.

III.1. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – TVA,

DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor estimate din vânzarea cartofilor, în condițiile în care societatea nu prezintă alte documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, urmare a solicitării de control încrucișat a DGFP ... cu nr. .../...2013, înregistrată la DGFP ... sub nr. .../...2013, în data de 23.04.2013 a fost efectuat un control încrucișat la acest contribuabil.

Controlul a avut ca obiectiv verificarea realității și legalității tranzacțiilor comerciale dintre SC X SRL ..., în calitate de client și SC Y SRL ..., în calitate de furnizor, pe perioada martie 2013, precum și analiza prețurilor practicate comparativ cu cele de piață, în contextul în care bunurile tranzacționate au fost de natura legume - fructe, domeniu cu risc fiscal, supus monitorizării conform procedurii privind monitorizarea transporturilor de bunuri provenind din țări membre ale Uniunii Europene.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL ... a achiziționat de la SC Y SRL ..., cantitate de ... kg cu preț unitar fără TVA în sumă de ... lei (preț unitar cu TVA în sumă de ... lei), în baza facturii nr. ... / ...2013, în valoare totală de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei. Factura a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări aferent lunii martie 2013, în balanța de verificare aferentă lunii martie 2013, în decontul de TVA aferent lunii martie 2013 și a fost raportată în declarația 394 aferentă lunii martie 2013. Marfa de mai sus a fost recepționată de către contribuabil, în baza NIR .../...2013 la preț de vânzare cu amănuntul unitar de ... lei/kg cartofi, iar valoarea totală recepționată la preț cu amănuntul este în sumă de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, cu ocazia controlului au mai constatat că în perioada ianuarie - martie 2013 contribuabilul a mai achiziționat cartofi și de la un alt furnizor, SC Z SRL (societate la care este asociat unic și administrator dl. ..., asociat și administrator și al SC X SRL), câteva sortimente de legume-fructe, din care în cantitate mare cartofi.

Astfel, în această perioadă contribuabilul înregistrează în evidența contabilă un număr de ... facturi de achiziție de bunuri, constând în legume-fructe, de la SC Z SRL, din care: "*cartofi calitatea a II-a ...*", în cantitate de ... kg și în valoare de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Din această cantitate de cartofi, calitatea a II-a de proveniență din ..., contribuabilul, în baza unor procese verbale de sortare, întocmește notele de recepție a mărfurilor la prețuri de vânzare cu amănuntul, după cum urmează:

- cantitatea de ... kg, reprezentând cartofi calitatea a I-a rezultați din sortare, la preț de vânzare cu amănuntul în valoare de ... lei/kg, iar valoarea totală recepționată este în sumă de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei;

- cantitatea de ... kg, reprezentând cartofi calitatea a II-a, la preț de vânzare cu amănuntul în valoare de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg, respectiv ... lei/kg, în valoare totală de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, valoarea totală a cartofilor achiziționați de la SC Z SRL, recepționată la preț cu amănuntul, este în sumă de ... lei (... lei + ... lei), din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că totalul cantităților de cartofi achiziționați, în perioada ianuarie-martie 2013, de către SC X SRL de la cei 2 furnizori, SC Y SRL și SC Z SRL, este de ... kg (... kg + ... kg), rezultând o valoare totală a cartofilor recepționată și înregistrată de contribuabil la preț cu amănuntul în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

Referitor la modul de comercializare a bunurilor mai sus descrise, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, în privința prețurilor sub care a fost comercializată această marfă a rezultat că o mică cantitate a fost vândută la prețuri de piață, iar pentru o cantitate mare s-au practicat prețuri inferioare celor practicate pe piața liberă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost vândute de către contribuabil, preponderent cu amănuntul, în punctele de desfacere cu amănuntul de la sediul social și de la punctul de lucru al contribuabilului din

În ceea ce privește cantitățile de cartofi comercializate de către SC X SRL, în perioada ianuarie - martie 2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pentru cantitatea de ... kg, au identificat bonuri fiscale emise de aparatul de marcat electronic fiscal de la gestiunea aflată la sediul social al SC X SRL din ..., din care rezultă că a fost comercializată la prețuri de vânzare cu amănuntul de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și ... lei/kg, în valoare totală de ... lei.

- din aceasta cantitate înscrisă în bonurile fiscale de la această gestiune, pentru cantitatea de cartofi de ... kg, au fost emise și facturi fiscale pe numele unor persoane fizice, facturi pe care s-a înscris «achitat», enumerându-se mai multe bonuri fiscale, pe fiecare dintre aceste facturi. Facturile au fost emise pe numele a ... persoane fizice, fiind facturate pe numele fiecăreia dintre ele cantități de peste ... kg, ... kg, ... kg, etc.;

- de asemenea, se observă că pe aceste facturi, prețurile de vânzare fără TVA a cartofilor sunt de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și ... lei/kg, adică prețurile de vânzare cu TVA înscrise pe bonurile fiscale, rezultând astfel inadvertențe legate

de faptul că aceste facturi, în cazul de față nu pot reprezenta contravaloarea bonurilor fiscale;

- pentru cantitatea de ... kg au fost emise facturi de vânzare cu ridicata către clienți persoane juridice.

- în ceea ce privește vânzările de cartofi de la gestiunea de la punctul de lucru al SC X SRL din ..., unitate dotată cu aparat de marcat electronic fiscal, bonurile fiscale emise la această unitate sunt ilizibile și, în consecință, nu s-au putut identifica cantitățile de cartofi comercializate la acesta gestiune.

În consecința celor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în legătură cu prețurile de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și ... lei/kg sub care au fost comercializați cartofii, acestea sunt mult inferioare prețului practicat de SC X SRL de ... lei/kg pentru o cantitate redusă de cartofi, cât și nivelului prețurilor practicate pe piața liberă.

- situația de fapt a condus la indiciul că evidențele fiscale ale SC X SRL nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere, iar veniturile din vânzarea acestor bunuri nu au fost înregistrate, în integralitatea lor, în evidența financiar-contabilă.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au procedat la estimarea bazei de impunere, potrivit art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, stabilind că din cantitatea de cartofi în sumă totală de ... kg, recepționată de SC X SRL la prețuri de vânzare cu amănuntul, organele de inspecție fiscală au scăzut cantitatea de ... kg pe care SC X SRL a vândut-o cu ridicata și au determinat cantitatea de ... kg de cartofi vândută cu amănuntul, la care au aplicat prețul de vânzare de ... lei/kg și au determinat venitul brut în sumă de ... lei.

În condițiile în care nu s-au putut stabili cu exactitate veniturile din vânzarea cu amănuntul de către contribuabil a cartofilor, în perioada ianuarie-martie 2013, organele de inspecție fiscală au estimat valoarea acestora la nivelul valorii cantității de cartofi recepționată de contribuabil cu amănuntul, în perioada ianuarie - martie 2013, în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au determinat veniturile suplimentare prin compararea veniturilor contribuabilului în sumă de ... lei, cu venitul brut determinat prin estimare, ca urmare a aplicării prețului de vânzare, rezultând astfel o diferență de venituri neînregistrată în evidența contabilă în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

În consecință, veniturile determinate suplimentar de organele de inspecție fiscală sunt în sumă de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă ... lei.

Față de cele mai sus prezentate și în baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/3003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, coroborate cu precizările art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.1.4 din Anexa la OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunerea, organele de inspecție fiscală au determinat impozitul pe profit suplimentar, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de impozitare estimată în sumă de ... lei și a fost calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

De asemenea în baza prevederilor art.128 alin.(1), art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/3003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu precizările art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.1.4 din Anexa la OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală, prin aplicarea cotei standard de 24% asupra veniturilor estimate din vânzarea acestor bunuri, în sumă de ... lei, au procedat la calcularea TVA colectată, care reprezintă TVA determinată suplimentar de plată în sumă de ... lei.

În drept, art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, arată:

„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 situația 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”,

coroborate cu precizările pct.65.1 și pct.65.2 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 1050/2004, 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;
- 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.

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 contribuabili cu activități similare”.

Conform prevederilor art.1 alin.(1), art.2, art.3, Anexa - pct.1.4 din OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, care precizează:

„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.”

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

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;
- c) metoda marjei;
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;
- e) metoda patrimoniului net.”

“Art. 3 - Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.”

“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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în cazul 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, acestea sunt îndreptățite să procedeze la estimarea bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute, iar estimarea bazându-se pe elemente de fapt cât mai apropiate situației ce trebuie estimată.

În speță sunt incidente prevederile art.19 alin.(1), art.128 alin.(1) și art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

“Art.128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

“Art. 137 (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) 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;”

Referitor la cercetarea penală a SC X SRL:

Prin referatul nr.../...2013 privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au menționat: „*Urmare a constatărilor din inspecția fiscală generală efectuată la SC X SRL, în baza art. 108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au întocmit plângerea penală cu nr.../...2013 către Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., pentru cercetarea penală a SC X SRL.*”.

Ulterior, prin referatul nr.../...2014 întocmit de organele competente din cadrul AJFP ... – Serviciul Juridic, au consemnat următoarele:

- organele competente din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., au desfășurat cercetări sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art.9 alin.(1) lit.b), cu privire la ..., administrator al SC X SRL și în urma finalizării cercetărilor, prin Rezoluția nr. .../.../2013 din data de ...2014, au dispus neînceperea urmăririi penale față la ..., administrator al SC X SRL, reținându-se faptul că prejudiciul indicat de organele fiscale a fost recuperat în întregime;

- în urma analizării rezoluției nr. .../.../2013 din data de ...2014 de către organele competente din cadrul AJFP ... – Serviciul Juridic, întrucât parchetul competent nu a făcut aplicarea dispozițiilor art.10 din Legea nr.241/2005, AJFP ... a procedat la formularea plângerii împotriva rezoluției nr. .../.../2013 din data de ...2014;

- prin Procesul-verbal de îndreptare a erorii materiale încheiat la data de ...2014 de Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., înregistrat la AJFP ... sub nr. .../...2014, s-a dispus înlăturarea omisiunii vădite din cuprinsul dispozitivului rezoluției nr. .../.../2013 dată în data de ...2014, urmând a fi completat în sensul că față de ... se va aplica sancțiunea administrativă a amenzii în cuantum de ... lei care se va comunica la cazierul fiscal în vederea înregistrării.

- prin Ordonanța nr.../.../.../2014 emisă în data de ...2014 de către prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2014, s-a respins plângerea formulată de AJFP ..., reținându-se în motivarea soluției, că prin procesul-verbal de îndreptare a erorii materiale s-a dispus completarea rezoluției cu privire la aplicarea sancțiunii administrative, fiind respectate astfel dispozițiile legale conținute de Legea nr.241/2005.

Astfel, în speță sunt incidente și prevederile OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.10.4 se prevede că:

“10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penal, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, fapt ce ar fi putut conduce la o

contrarietate între hotărârea penală și cea civilă care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație, în condițiile în care, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală, constatând indiciile săvârșirii unor infracțiuni, au sesizat organele de cercetare penală.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de cercetare penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, identificarea făptașilor și stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată, iar aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată de procedura administrativă.

În aceste condiții, trebuie reținut aspectul că organele de cercetare penală prin Rezoluția nr. .../.../2013 din data de ...2014, au dispus neînceperea urmăririi penale față la ..., administrator al SC X SRL, pentru infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005, care prevede:

„ART.9

(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;”,

tocmai pentru faptul că prejudiciul constatat de organele de inspecție fiscală a fost acoperit, organele de cercetare penală ținând cont de faptul că în cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de Legea nr.241/2005, la art.10 din acest act normativ se prevede:

„În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de prezenta lege, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecării, până la primul termen de judecată, învinuitul ori inculpatul acoperă integral prejudiciul cauzat, limitele pedepsei prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 100.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se poate aplica pedeapsa cu amendă. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se aplică o sancțiune administrativă, care se înregistrează în cazierul judiciar”.

Astfel, în speță, organele de cercetare penală au reținut săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de Legea nr.241/2005, dar întrucât prejudiciul constatat de organele de inspecție fiscală a fost acoperit, făptuitorului i-a fost aplicată sancțiunea administrativă a amenzii în cuantum de ... lei, care se înregistrează în cazierul fiscal.

Referitor la susținerea petentei că: „a achiziționat de la SC Z SRL cantitatea de ... kg cartofi, astfel încât nu a sesizat calculul care a condus la stabilirea sumei de ... kg cartofi”,

aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală, la pag.3 și 7 din decizia de impunere și la pag.6 și 7 din raportul de inspecție fiscală, au făcut mențiunea că:

«În consecința celor mai sus prezentate în legătură cu prețurile de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și ... lei/kg sub care a fost comercializate cu amănuntul cantitatea de ... kg de cartofi, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt mult inferioare prețului practicat de contribuabil de ... lei/kg pentru o cantitate redusă de cartofi, cât și nivelului prețurilor practicate pe piața liberă.»

această sumă de ... kg de cartofi nu are nicio influență în sensul celor susținute de petentă că a achiziționat de la SC Z SRL cantitatea de ... kg cartofi, în condițiile în care cantitatea de ... kg este cantitatea de cartofi care a fost comercializată cu amănuntul la prețuri de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și ... lei/kg.

Cantitatea de ... kg a rezultat din diferența între ... kg, ... kg și ... kg, care reprezintă:

- ... kg. (... kg + ... kg) cantitatea de cartofi totală recepționată de SC X SRL la prețuri de vânzare cu amănuntul de la cei 2 furnizori, SC Y SRL și SC Z SRL;
- ... kg. reprezentând cantitatea de cartofi pe care SC X SRL a vândut-o cu ridicata;
- ... kg. reprezentând cartofi calitatea a I-a rezultați din sortare, la preț de vânzare cu amănuntul în valoare de ... lei/kg.

Ori, organele de inspecție fiscală au constatat în mod corect că în perioada ianuarie – martie 2013, SC X SRL a aprovizionat cartofi de la cei 2 furnizori, SC Y SRL și SC Z SRL, cantitatea de ... kg (... kg + ... kg), menționând cu claritate următoarele:

- în evidența contabilă au fost înregistrate un număr de ... facturi de achiziție de bunuri, constând în legume-fructe, de la SC Z SRL, din care: “cartofi calitatea a II-a ...”, în cantitate de ... kg.
- din această cantitate de cartofi, calitatea a II-a de proveniență din ..., petenta, în baza unor procese verbale de sortare, a întocmit notele de recepție a mărfurilor la prețuri de vânzare cu amănuntul, după cum urmează:
 - cantitatea de ... kg, reprezentând cartofi calitatea a I-a rezultați din sortare, la preț de vânzare cu amănuntul în valoare de ... lei/kg, recepționată la valoarea de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei;
 - cantitatea de ... kg, reprezentând cartofi calitatea a II-a, la preț de vânzare cu amănuntul în valoare de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg, respectiv ... lei/kg, în valoare totală de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei;

- valoarea cartofilor achiziționați de la SC Z SRL, recepționată la preț cu amănuntul este în sumă de ... lei (... lei+... lei), din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

- totalul cantităților de cartofi achiziționați, în perioada ianuarie – martie 2013, de către SC X SRL de la cei 2 furnizori, SC Y SRL și SC Z SRL, este de ... kg (... kg + ... kg), rezultând o valoare totală a cartofilor recepționată și înregistrată de petentă la preț cu amănuntul în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

Mai mult, organele de inspecție fiscală, la estimarea bazei de impunere, din cantitatea de cartofi în sumă totală de ... kg. (... kg + ... kg), recepționată de SC X SRL, au scăzut cantitatea de ... kg pe care SC X SRL a vândut-o cu ridicata și au determinat cantitatea de ... kg de cartofi vândută cu amănuntul, la care au aplicat prețul de vânzare de ... lei/kg și au determinat venitul brut în sumă de ... lei.

În condițiile în care nu s-au putut stabili cu exactitate veniturile din vânzarea cu amănuntul de către contribuabil a cartofilor, în perioada ianuarie-martie 2013, organele de inspecție fiscală au estimat valoarea acestora la nivelul valorii cantității de cartofi recepționată de contribuabil cu amănuntul, în perioada ianuarie - martie 2013, în sumă totală de ... lei.

Ori în veniturile din vânzarea cu amănuntul în sumă totală de ... lei organele de inspecție fiscală au luat în considerare și veniturile din vânzarea cantității de ... kg, reprezentând cartofi calitate a I-a rezultați din sortare, recepționată la preț de vânzare cu amănuntul de ... lei/kg, în valoarea de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod corect, au determinat veniturile suplimentare prin compararea veniturilor contribuabilului în sumă de ... lei, cu venitul brut determinat prin estimare, ca urmare a aplicării prețului de vânzare, rezultând astfel o diferență de venituri neînregistrată în evidența contabilă în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

Referitor la justificarea petentei că întreaga cantitate de cartofi recepționată se regăsește integral în notele de recepție și semnate, iar sumele rezultate din vânzare se regăsesc în rapoartele zilnice fiscale și în monetarele care au fost înregistrate în registrul de casă și în jurnalul de vânzări, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu reprezintă o explicație legală pentru prezentarea unor bonuri fiscale ilizibile, întrucât trebuie avute în vedere art.43, art.56 și art.58 din HG nr.479/18.04.2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea OUG nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, care arată:

“ART. 43 (1) Datele care trebuie înregistrate și stocate în memoria fiscală sunt următoarele:

a) antetul bonului fiscal;

b) data, ora și minutul introducerii în exploatare;

c) logotipul și seria fiscală ale aparatului;

- d) ziua, luna, anul și ora emiterii raportului Z;
- e) numărul de ordine al raportului fiscal de închidere zilnică, progresiv numerotat;
- f) numărul bonurilor fiscale emise zilnic;
- g) nivelul cotelor de taxă pe valoarea adăugată;
- h) semnalizarea evenimentului reset de ștergere a memoriei de date din modulul fiscal, făcută atunci când se întrerupe continuitatea stocării datelor în memoria de date din modulul fiscal și când se reinițializează această memorie în condiții de avarii;
- i) valoarea totală zilnică a operațiunilor efectuate și totalul taxei pe valoarea adăugată;
- j) valoarea totală zilnică a operațiunilor și taxa pe valoarea adăugată, defalcată pe cote ale acesteia, cu indicarea nivelului de cotă;
- k) valoarea totală zilnică a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată;
- l) valoarea totală zilnică a sumelor care nu se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

(2) De asemenea, în memoria fiscală trebuie să se înregistreze orice eveniment de natură să permită modificarea interpretării datelor.

ART. 64 (1) Raportul Z este documentul de finalizare a gestiunii pe termen scurt, respectiv zi de lucru, care conține în mod detaliat date ce se vor înregistra în memoria fiscală ca date de sinteză pe termen lung, o dată cu emiterea acestui raport. Comanda de închidere zilnică a totalizatoarelor zilnice cu caracter fiscal este unică și obligatorie.

(2) În raportul Z, cu excepția celui emis cu aparatele de marcat electronice fiscale destinate activităților de schimb valutar și de taximetrie, se înscriu următoarele date:

- a) antetul bonului fiscal;
- b) numărul de ordine al raportului Z, care va fi numai crescător și care se înregistrează în contorul Z;
- c) data emiterii raportului Z, respectiv ora, ziua, luna și anul;
- d) numărul avariilor care determină ștergerea memoriei RAM și ora producerii acestora. În cazul ștergerii memoriei RAM, utilizatorul are obligația de a reintroduce datele înscrise pe rola-jurnal privind tranzacțiile efectuate de la ultima închidere zilnică până în momentul ștergerii memoriei RAM. La aparatele de marcat electronice fiscale echipate cu dispozitiv simplu de imprimare, unde nu este posibilă reintroducerea datelor conținute în rola-jurnal, datele de sinteză la nivel de zi trebuie recalculate automat din conținutul jurnalului electronic;
- e) numărul bonurilor fiscale emise în ziua raportată;
- f) logotipul și seria fiscală ale aparatului;
- g) valoarea totală zilnică a operațiunilor și totalul taxei pe valoarea adăugată;

h) valoarea totală zilnică a operațiunilor și taxa pe valoarea adăugată defalcată pe cote ale acesteia, cu indicarea nivelului de cotă;

i) valoarea totală zilnică a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată;

j) valoarea altor taxe care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

ART. 56 (1) Conținutul bonului fiscal, cu excepția bonurilor fiscale emise cu aparatele de marcat electronice fiscale destinate activităților de schimb valutar și de taximetrie, cuprinde:

a) data, ora și minutul emiterii bonului fiscal;

b) numărul de ordine al acestuia, la nivelul zilei de lucru;

c) numele sau codul operatorului;

d) denumirea fiecărui bun livrat sau a serviciului prestat;

e) prețul sau tariful unitar;

f) cantitatea;

g) valoarea pe fiecare operațiune, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, cu indicarea cotei acesteia;

h) valoarea totală a bonului, inclusiv taxa pe valoarea adăugată;

i) valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pe cote ale acesteia, cu indicarea nivelului de cotă;

j) valoarea totală a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată;

k) valoarea altor taxe care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, dacă este cazul.

ART. 58 (1) Datele înscrise pe bonul fiscal trebuie să fie lizibile și univoce.”, ori rapoartele zilnice fiscale și monetarele înregistrate în registrul de casă și în jurnalul de vânzări, nu permit verificarea cantitativ valorică și nominală a produselor vândute pe baza bonurilor fiscale emise în cursul unei zile, întrucât conțin doar elemente însumate ale unei zile, respectiv datele raportului zilnic (datarea zilei, valoarea fără TVA încasată în ziua respectivă, TVA aferentă încasărilor zilei, număr de bonuri fiscale emise într-o zi).

Referitor la susținerea petentei că:

- facturile în baza cărora a fost achiziționată marfa au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări, balanța de verificare și în decontul de TVA aferent perioadei ianuarie-martie 2013 și au fost raportate în declarația 394 corespunzătoare perioadei ianuarie-martie 2013;

- veniturile din vânzările cu amănuntul au fost înregistrate, pe bază de monetar pentru fiecare gestiune cu amănuntul, fiind cuprinse în jurnalele de vânzări, în balanțele de verificare și deconturile de TVA aferente perioadei ianuarie-martie 2013,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- potrivit prevederilor legale referitoare la modul de completare și declarare a achizițiilor și livrărilor prin D 394 și luând în considerare motivele contestației,

în cadrul inspecției fiscale verificarea compatibilității în declarare pe relația furnizor - beneficiar este limitată și nu a stat la baza modului de determinare a bazei impozabile;

- declarația se întocmește doar de plătitorii de TVA, prin urmare dacă SC X SRL nu întocmește corect această declarație pentru beneficiarii bunurilor vândute neplătitorilor de TVA, situația nu este relevantă;

- sumele declarate prin deconturile de TVA nu sunt defalcate pe documente fiscale emise, ci doar pe valori totale lunare/trimestriale;

- trebuie menționat și faptul că evidența operațiunilor impozabile este reglementată la art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

- potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au obligația să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice, respectiv să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate.

Referitor la invocarea de către petentă a faptului că:

- reglementările privind monitorizarea transporturilor de bunuri provenind din țări membre ale Uniunii Europene, de către personalul Gărzii Financiare, în baza cărora inspecția fiscală are atribuții de verificare a prețurilor practice de contribuabili comparativ cu cele de piață, nu sunt publicate în Monitorul Oficial și nici nu sunt disponibile pe site-ul ANAF sau la structurile acestuia din teritoriu;

- în aceste condiții, aceste norme nu îndeplinesc cerințele de accesibilitate și de previzibilitate ale legii conform exigențelor jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului. Pentru a îndeplini condițiile de accesibilitate, textele normative trebuie publicate sau cel puțin aduse la cunoștința destinatarilor, care au astfel posibilitatea de a le consulta;

- de asemenea, condiția previzibilității este îndeplinită atunci când justițiabilul poate cunoaște, plecând de la formularea dispoziției pertinente ce acte și omisiuni angajează răspunderea sa (Dammann c. Elveției),

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- urmare a solicitării de control încrucișat a DGFP ... cu nr. ... / ...2013, înregistrată la DGFP ... sub nr.../...2013, în data de ...2013 a fost efectuat un

control încrucișat la acest contribuabil, controlul a avut ca obiectiv verificarea realității și legalității tranzacțiilor comerciale dintre SC X SRL ..., în calitate de client și SC Y SRL ..., în calitate de furnizor, pe perioada martie 2013, precum și analiza prețurilor practicate comparativ cu cele de piață;

- cu această ocazie, organele de inspecție fiscală, din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziție de către reprezentantul legal al contribuabilului, organele de inspecție fiscală au mai constatat că, în perioada ianuarie-martie 2013, contribuabilul achiziționează de la SC Z SRL (societate la care este asociat unic și administrator dl. ..., asociat și administrator și la SC X SRL), câteva sortimente de legume-fructe, din care în cantitate mare cartofi;

- ori în actele contestate, organele de inspecție fiscală, la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare, au invocat ca și temeiuri legale prevederilor art.19 alin.(1), art.128 alin.(1) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/3003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu precizările art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.1.4 din Anexa la OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunerea, acte normative în vigoare, publicate în Monitorul Oficial al României, cauza Dammann c. Elveției din jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, neavând legătură cu speța supusă soluționării.

Referitor la invocarea de către petentă a prevederilor art.65 alin.(2) din Codul de Procedură Fiscală, în sensul că organele de inspecție fiscală au sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât :

- pornind de la faptul că organele de inspecție fiscală au menționat că:

- pentru cantitatea de cartofi de ... kg, au fost emise și facturi fiscale pe numele unor persoane fizice, facturi pe care s-a înscris «achitat», enumerându-se mai multe bonuri fiscale, pe fiecare dintre aceste facturi. Facturile au fost emise pe numele a ... persoane fizice, fiind facturate pe numele fiecăreia dintre ele cantități de peste ... kg, ... kg, ... kg;

- pe aceste facturi prețurile de vânzare fără TVA a cartofilor sunt de ... lei/kg, ... lei/kg, ... lei/kg și ... lei/kg, adică prețurile de vânzare cu TVA înscrise pe bonurile fiscale, rezultând astfel inadvertențe legate de faptul că aceste facturi, în cazul de față nu pot reprezenta contravaloarea bonurilor fiscale;

- pentru cantitatea de ... kg au fost emise facturi de vânzare cu ridicata către clienți persoane juridice;

- în ceea ce privește vânzările de cartofi de la gestiunea de la punctul de lucru al contribuabilului din ..., unitate dotată cu aparat de marcat electronic fiscal, bonurile fiscale emise la această unitate sunt ilizibile și, în

consecință, nu s-au putut identifica cantitățile de cartofi comercializate la acesta gestiune,

această situația de fapt a condus la indiciul că evidențele fiscale ale contribuabilului nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere a impozitului pe profit, iar veniturile din vânzarea acestor bunuri nu au fost înregistrate, în integralitatea lor, în evidența financiar-contabilă.

Ori, trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

ART. 6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

ART. 7 (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

În speță sunt incidente prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.109 alin.(1) arată:

“Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”, coroborate cu dispozițiile pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, arată că:

“Orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ;” , coroborat cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, potrivit cărora:

“Norme metodologice:

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare” ,

În baza prevederilor art.4 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, care arată că:

„ART.4 (1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea

acestora.”, s-a emis OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la art.1 prevede:

“ART.1(1) *Se aprobă Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinse în anexa*) care face parte integrantă din prezentul ordin.*”

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7 Principii contabile generale, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

“(1) *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

(2) *Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”.

În consecință, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere conform prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precum și prevederilor OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că evidențele contabile, 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 dispoziție, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să procedeze la estimarea bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute, iar estimarea s-a bazat pe elemente de fapt cât mai apropiate de situația ce trebuia estimată.

Totodată, potrivit art.7 alin.(2) din actul normativ mai sus-menționat, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz, iar conform art.65 alin.(1), contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și

faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Întrucât, organele de inspecție fiscală au analizat modul de organizare a societății, tipul de activitate desfășurată, modul de înregistrare a veniturilor, și, în urma acestei analize au decis adoptarea metodei de estimarea veniturilor ca fiind cea mai apropiată de situația de fapt fiscală, estimare care a fost efectuată conform prevederilor legale în vigoare.

Mai mult, se reține că SC X SRL prin contestație combate modul/calculul privind estimarea veniturilor, însă fără a prezenta un alt mod/calcul de estimare, condiții în care afirmația că organele de inspecție fiscală: *“s-au limitat doar la compararea prețurilor practicate de petentă și aplicarea prețului de ... lei/kg utilizat la vânzarea cartofilor calitatea a I-a celor de calitatea a II-a, fără să expună argumente concrete, relevante și edificatoare, care să demonstreze că societatea a practicat prețuri sub limitele practicate pe piață”* nu este justificată.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, se reține și aspectul că societatea nu prezintă alte documente legale în susținerea contestației, iar argumentele invocate de petentă nu sunt în măsură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea 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 contestatoarei.

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

Sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.2.5 se prevede că:

“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.”

Așadar, întrucât contestatoarea nu a prezentat documente care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală,

reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, cu atât mai mult cu cât și organele de cercetare penală au reținut săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de Legea nr.241/2005, dar întrucât prejudiciul constatat de organele de inspecție fiscală a fost acoperit, făptuitorului i-a fost aplicată sancțiunea administrativă a amenzii în cuantum de ... lei, iar societatea nu prezintă alte documente legale în susținerea contestației, organele de soluționare a contestației reține că argumentele invocate de petentă nu sunt în măsură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, precum și cele ale organelor de cercetare penală.

În concluzie, față de cele mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.128 alin.(1) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/3003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu precizările art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.1.4 din Anexa la OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunerea, au determinat:

- veniturile determinate suplimentar de organele de inspecție fiscală sunt în sumă de ... lei, din care valoare fără TVA în sumă de ... lei și TVA aferentă ... lei;
- impozitul pe profit suplimentar, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de impozitare estimată în sumă de ... lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei;
- TVA, prin aplicarea cotei standard de 24% asupra veniturilor estimate, în sumă de ... lei, rezultând TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.450/2013, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – TVA.

III.2. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, poate analiza pe fond contestația, în condițiile în care petiționara nu prezintă motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, pentru nevirarea la termen a diferenței suplimentare de impozit pe profit în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru nevirarea la termen a diferenței de TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, SC X SRL nu invocă niciun fel motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota de aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA.

În drept, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.2.5 se prevede că:

“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 aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

De asemenea pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate

prin OPANAF nr.450/2013, stipulează: “11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:...

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la alte motive pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.450/2013, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca nemotivată, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a dispozițiile exprese ale Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.450/2013 (în vigoare la data depunerii contestației), coroborate cu precizările OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. .../...2015 se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2013, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – TVA.

2. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție

Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2013, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:
... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – majorări de întârziere aferente TVA.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...