

MINISTERUL FINANTELOR  
AGENCIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
DIRECTIA GENERALA REGIONALA A FINANTELOR PUBLICE xx  
Serviciul Solutionare Constestatii

**DECIZIA nr. xx**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC xx**  
din municipiul xx, judetul xx

Serviciul Solutionare Constestatii din cadrul **Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice xx** a fost sesizat de **Administratia Finantelor Publice xx** prin adresa nr.xx, înregistrata la D.G.R.F.P. xx sub nr.xx, în legatura cu **dosarul contestatiei** formulata de **SC xx din municipiul xx, judetul xx**, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx si a Raportului de inspectie fiscala nr.xx, în baza caruia este emisa de A.J.F.P. xx, comunicata si confirmata de primire la data dextx.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor *art.270 alin.(1) si ale art.272 alin.(2) din TITLUL VIII – Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala*, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data depunerii, respectiv transmiterea contestatiei în termenul de 45 de zile de la comunicarea actului atacat – înregistrata la A.J.F.P.xx sub nr.xx, precum si încadrarea în cuantumul de pâna la 3.000.000 lei a sumei totale ce formeaza obiectul cauzei, procedeaza în continuare la analiza pe fond a contestatiei.

**Societatea Comerciala xx** are domiciliul fiscal în municipiul xx, str.xx, nr.xx, Office G, judetul xx, este înregistrata la Oficiul Registrului Comertului xx sub numarul Jxx si are codul de identificare fiscala xx, fiind reprezentata de administratorul societatii.

**Obiectul contestatiei** îl constituie suma totala contestata de **xx lei** reprezentând obligatii fiscale principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx, astfel :

- impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar ..... xx lei
- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ..... xx lei .

**Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezulta:**

**I. Sustinerile contestatarei sunt urmatoarele (citât) :**

„[...] **III. Critici de nelegalitate privind actele administrativ-fiscale atacate**

**A. Emiterea actelor administrativ - fiscale atacate de catre Organul Fiscal cu incalcarea dreptului la aparare al Contribuabilului.**

9. O prima critica de nelegalitate a actelor atacate in prezenta cauza vizeaza emiterea acestora cu incalcarea dreptului la aparare al subscrisei.

10. In acest sens, mentionam faptul ca, anterior emiterii RIF si Deciziei de Impunere, Organul Fiscal a solicitat Contribuabilului sa ii prezinte un punct de vedere scris cu privire la constatările cuprinse in proiectul de raport de inspectie fiscala comunicat acestuia.

11. Desi formal continutul punctului de vedere al Contribuabilului este evocat in cuprinsul RIF (p. 10-11), trebuie observat ca, in realitate, Organul Fiscal nu a analizat punctual apararile formulate de subscrisea, incalcandu-ne astfel dreptul fundamental la aparare.

12. Exprimarea eminentamente generica din cadrul RIF (f. 11-12) - in sensul ca sustinerile societatii nu sunt de natura sa modifice constatările inspectiei fiscale, urmata de redarea unor texte de lege privind mijloacele de proba in materie fiscala din interpretarea carora Organul Fiscal a concluzionat ca nu ar fi necesara efectuarea unor verificari suplimentare cu ocazia inspectiei fiscale, constatările organelor de specialitate antifrauda fiscala fiind considerate suficiente pentru formarea opiniei Organului Fiscal - nu poate in mod rezonabil sa schimbe aceasta realitate.

### **B. Nulitatea Deciziei de Impunere decurgând din nemotivarea acesteia.**

13. Din examinarea conținutului Deciziei de Impunere comunicate subscrisei se poate lesne observa faptul ca, desi aparent aceasta contine toate elementele prevazute de legea speciala, in realitate aceasta nu cuprinde nici motivele de fapt si nici temeiul de drept care au stat la baza emiterii respectivului act, Organul Fiscal incalcand flagrant, cu ocazia întocmirii acesteia, dispozitiile art.97 raportat la art.46 C.pr.fisc. Or, o atare împrejurare este apta sa atraga, in conditiile art.49 si urm. C.pr.fisc., nulitatea actului administrativ-fiscal contestat.[...]

### **C. Nelegalitatea actelor administrativ-fiscale atacate decurgând din emiterea acestora cu incalcarea prezumției de nevinovatie a Contribuabilului investigat**

26. In cauza de fata este de necontestat faptul ca toate procedurile derulate atat de organele de control antifrauda, cat si de organele de inspectie fiscala fata de Contribuabil vizeaza, in ansamblul lor, o veritabila acuzatie in materie penala in sensul prevederilor art.6, § (1) din CEDO, cu toate consecintele substantiale si procesuale ce decurg dintr-o atare calificare.

27. Astfel fiind, una dintre consecintele ce decurg din includerea in sfera 'materiei penale' a procedurilor de control derulate fata de societatea noastra rezida in incidenta prezumției de nevinovatie a subscrisei, in calitate de contribuabil, in raport cu starile de fapt fiscale retinute de organele de control pentru care au fost stabilite cu titlu estimativ obligatii fiscale suplimentare, in baza prevederilor art.6 § (2) din CEDO.

28. Critica de nelegalitate a actelor administrativ-fiscale contestate vizeaza, in esenta, stabilirea in mod vadit eronata unor obligatii fiscale suplimentare in sarcina de plata a societatii noastre din perspectiva nerespectarii standardului de proba aplicabil in materie de catre Organul Fiscal.

29. Astfel, stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare fata de subscrisea prin intermediul actelor administrativ-fiscale contestate s-a produs cu incalcarea prezumției de nevinovatie, de care beneficiam in calitate de persoana acuzata de comiterea faptelor imputate de catre organele de inspectie fiscala, ca efect al nerespectarii exigentelor standardului de proba incident in materie - standardul acuzatiei dovedite mai presus de orice îndoiala rezonabila.[...]

### **D. Nelegalitatea actelor administrativ-fiscale contestate decurgând din nemotivarea RIF. Exercitarea abuziva de catre Organul Fiscal a dreptului de apreciere a starilor de fapt fiscale relevante exclusiv pe baza probelor administrate de catre organele de control avand specialitatea antifrauda fiscala.**

38. O a patra critica de nelegalitate referitoare la actele administrativ fiscale atacate vizeaza faptul ca motivarea RIF comunicat subscrisei de catre Organul Fiscal este preluata aproape in integralitate din motivarea Procesului-verbal nr.xx, intocmit de organele de specialitate antifrauda fiscala (AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA - DIRECTIA GENERALA ANTIFRAUDA FISCALA - DIRECTIA REGIONALA ANTIFRAUDA FISCALA xx).

39. In fapt, din lecturarea RIF se poate lesne observa faptul ca acesta nu contine constatari proprii ale organelor de inspectie fiscala cu privire la starile de fapt fiscale relevante pentru tratamentul fiscal aplicat; altfel spus, proiectul de raport de inspectie fiscala nu este motivat, organele de inspectie fiscala limitandu-se la o simpla preluare a aspectelor pretins constatate de organele de specialitate antifrauda fiscala in urma controlului efectuat; in realitate, organele de inspectie fiscala nu au efectuat fata de societatea noastra o inspectie fiscala propriu-zisa, intreaga motivare a RIF fiind opera exclusiva a organelor de specialitate antifrauda fiscala.[...]

68. In considerarea argumentelor evocate in cele ce preced, este evident ca probele administrate in cauza si valorizate de Organul Fiscal in scopul conturarii unei acuzatii de natura fiscala împotriva Contribuabilului investigat nu sunt suficiente pentru a dovedi respectiva acuzatie mai presus de orice îndoiala rezonabila, astfel încât prezumția de nevinovatie de care societatea noastra beneficiaza nu poate fi de plano rasturnata, orice îndoiala urmând sa fie interpretata in favoarea persoanei acuzate, respectiv contribuabilul investigat si sanctionat [in dubio pro reo].

69. Aceasta deoarece, astfel cum am aratat, Organul Fiscal nu a depus suficiente diligente pentru a face o analiza proprie, obiectiva a starilor fiscale relevante, preferând sa preia intru totul concluziile Procesului-verbal nr. xx intocmit de organele de specialitate antifrauda fiscala, golind astfel de continut întreaga procedura de inspectie fiscala derulata fata de Contribuabil in luna xx

70. Mai mult, celeritatea cu care Organul Fiscal a finalizat întreaga procedura (prin evitarea administrării unor probe in favoarea Contribuabilului) denota si faptul ca acestea si-au dorit mai degraba realizarea rapida a planului de incasari bugetare, chiar fortând - in baza unor criterii si aprecieri subiective sau formale - aplicarea prevederilor cadrului normativ in detrimentul intereselor patrimoniale ale Contribuabilului.

71. Astfel fiind, in lumina argumentelor evocate in cele ce preced, examinând pseudo- motivarea actelor administrativ fiscale contesate, precum si aspectele retinute in cuprinsul Procesului-verbal nr. xx din data de xx, care a stat la baza emiterii acestora, se poate lesne observa excesul de putere comis atat de organul de control, cat si de organele de inspectie fiscala cu ocazia aprecierii probelor administrate in cauza.

72. In consecinta, va rugam sa admiteti contestatia astfel formulata si sa anulati Decizia de Impunere si RIF, cu consecinta desfiintării respectivelor acte atacate, urmând sa exonerati Contestatorul de la plata obligatiilor fiscale principale in quantum total de xx lei aferente diferentelor bazelor de impozitare, stabilite in mod nelegal de inspectia fiscala, si anume: (i) suma de xx lei reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor si (ii) suma de xx lei reprezentând taxa pe valoare adaugata.

**Probe:** înscrisuri.

In probatiunea sustinerilor formulate pe calea prezentei contestatii va rugam sa solicitati DIRECTIEI GENERALE ANTIFRAUDA FISCALA - DIRECTIA REGIONALA ANTIFRAUDA FISCALA xx sa va înainteze intreg dosarul procedurii de control antifrauda fiscala, finalizat cu emiterea Procesului-verbal nr. xx, pentru a putea examina si aprecia probele administrate de respectivul organ de control. [...]"

## **II. Din Decizia de impunere nr.xx, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspectie fiscala nr.xx, rezulta urmatoarele :**

★ **Inspectia fiscala**, finalizata la data de x\_xx a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidentiere si declarare a obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de catre **SC xx**, reprezentate de *impozitul pe veniturile microintreprinderilor aferent perioadei xx si de taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei xx*.

În urma verificarilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspectie fiscala nr.xx care a stat la baza emiterii de catre A.J.F.P. xx a Deciziei de impunere nr.xx, prin care a fost stabilita o obligatie fiscala suplimentara totala contestata de xx lei (xx lei reprezentând TVA suplimentar si xx lei reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderilor )

★ În acest **Raport, la Capitolul III – Constatari fiscale**, s-a consemnat (cit):

„ [...] *Inspectia fiscala a constatat ca societatea a evidenciat venituri din prestari servicii „curierat” catre beneficiari persoane fizice si persoane juridice.*

*S.C. xx are incheiat contract cu xx S.R.L. – CUI xx pentru tilizarea aplicatiei /site-ului de gestionare al coletelor [www.curiermanager.eu](http://www.curiermanager.eu).*

*Principalul furnizor al S.C. xx a fost xx S.R.L. – CUI xx; intre cele doua societati (furnizor si expeditor- client) a fost incheiat contractul de transport intern și extern de colete nr. xx, in baza caruia, furnizorul a transportat bunuri la locurile de destinație indicate de catre expeditorul S.C. xx; pentru acesta, tranzactiile au generat cheltuieli privind transportul de bunuri, care au fost evidenciate in contabilitate.*

*La controlul efectuat, organele de specialitate antifrauda au utilizat datele din aplicatia pentru gestionarea coletelor si au intocmit situatia centralizatoare a trasabilitatii coletelor transportate, in cuprinsul careia, au fost prezentate analitic date referitoare la expeditori, destinatari, continutul coletelor.*

*Totodata, in baza datelor inscrise in facturile de „prestari servicii curierat” emise de catre „S.C. xx”, organele de specialitate antifrauda au efectuat verificari asupra parcursului transportului de bunuri (curierat), de la expeditor la destinatar si au fost identificati beneficiari ai serviciilor de curierat pentru articole de imbracaminte si incaltaminte, inregistrati in perioada xx, persoane fizice cu domiciliul în localitati din judetele xx, pentru care, contravaloarea facturilor a fost incasata in numerar.*

*In conditiile prezentarii de catre S.C. xx a unor contracte incheiate cu persoanele enumerate, al caror obiect a constat in „prestarea de servicii de curierat rapid si servicii Express, in sistem „door-to-door” a corespondentei si a coletelor pe teritoriul Romaniei, de catre prestator pentru beneficiar; serviciile de curierat constau în preluarea, sortarea si transportul si livrarea corespondentei sau a coletelor, catre destinatari persoane fizice sau juridice in functie de serviciile solicitate de beneficiari”, controlul antifrauda a retinut ca “beneficiarii” nu au recunoscut tranzactiile inregistrate de catre S.C. xx, aratand ca “nu au derulat activitati comerciale cu nicio societate de curierat din xx, nu au desfasurat activitati de comert on-line, nu au incheiat contracte cu societatea mentionata, nu cunosc datele de contact ale acesteia si nu au cunoscuta de facturi care sa fie emise pe numele lor”; în acest sens, au fost solicitate explicatii scrise urmatoarelor persoane inregistrate de catre societatea verificata ca „beneficiare” ale serviciilor de curierat: xx; in sustinerea constatarilor privind neconfirmarea serviciilor de curierat de catre beneficiarii inregistrati in evidenta societatii verificate, controlul antifrauda a aratat ca seriile si numerele actelor de identitate ale persoanelor fizice inscrise in contracte, de catre S.C. xx, nu corespund cu cele inregistrate în bazele de date disponibile, iar semnaturile din contracte nu corespund cu cele din notele explicative ale persoanelor în cauza.*

*Locul de livrare care figureaza in aplicatia mentionata si in contracte, este sediul societatii (xx, str. xx, nr. xx) si nu domiciliul persoanelor, care au avut calitatea de expeditor.*

*Verificarile au fost extinse de catre organele de specialitate antifrauda fiscala prin efectuarea unui control la S.C. xx S.R.L. xx – CUI xx, societate care, in perioada xx a figurat ca beneficiar al serviciilor de curierat prestate de S.C. xx; astfel, a fost intocmit procesul-verbal nr. xx/xx, care cuprinde urmatoarele constatari:*

*-S.C. xx S.R.L. a fost infiintata la data de xx, cu sediul declarat la adresa sediului social al S.C. xx (municipiul xx, str. xx, nr. xx, judetul xx);*

*-obiectul de activitate declarat consta in „xx;*

*-,ar fi derulat” activitatea prin intermediul S.C. xx, pentru beneficiarii „xx” și „xx”, care, in fapt au fost xx persoane fizice carese regasesc si în evidenta clientilor S.C. xx, ca expeditori de colete si care, potrivit verificarilor efectuate, nu au recunoscut faptul ca au beneficiat de servicii de curierat;*

*-societatea nu a angajat forta de munca si nu dispune de logistica necesara desfasurarii activitatii.*

*Totodata, controlul antifrauda a identificat colete cu ambalaj etichetat cu sigla xx respectiv documente de transport xx emise in numele persoanelor fizice mentionate anterior, pentru retururi de marfuri, in care a figurat ca loc de destinatie adresa sediului social al S.C. xx (xx, str. xx, nr. xx, judetul xx) si a solicitat informatii de la societatea de curierat xx; urmare verificarilor, s-a constatat ca retururile de marfuri au fost confirmate de angajati ai S.C. xx, al caror nume a fost inscris la rubrica corespunzatoare din xx, si nu de catre persoanele care au fost evidenciate ca beneficiari.*

*Din verificarea efectuata la prezenta inspectie fiscala si asa cum au constatat si organele de control antifrauda, principalele operatiuni inregistrate in extrasele de cont emise de unitatile bancare (xx), la care societatea a avut deschise conturi de virament, au*

constat in: incasari de sume reprezentand "rambursuri" de la furnizorul xx S.R.L., plati catre persoanele care au expediat bunurile prin curierat si transferuri de sume intre conturi.

La prezenta inspectie fiscala au fost analizate incasarile si platile bancare pana la data de xx. Astfel, au fost inregistrate incasari in suma totala de xx lei de la furnizorul xx S.R.L., din expedierea coletelor de catre acesta, in baza contractului mentionat anterior (anexele nr. 4.1 si 4.2 la prezentul raport) si au fost efectuate retrageri prin ATM in suma totala de xx lei, de catre administratorul S.C. xx (anexele nr. 5.1, 5.2 si 5.3 la prezentul raport)

Potrivit situatiilor centralizatoare „decontari clienti”, mentionate in procesul-verbal intocmit la finalizarea controlului antifrauda, au fost efectuate plati in numerar (considerate „contravaloare rambursuri”) in valoare totala de xx lei, catre persoanele fizice care, in fapt, nu au derulat tranzactii comerciale si nu au avut calitatea de beneficiari ai serviciilor de curierat.

Pentru fundamentarea constatarilor, organele de specialitate antifrauda au solicitat explicatii administratorului societatii si angajatilor; asa cum s-a consemnat in actul de control, explicatiile date au avut un caracter controversat, nefiind posibila coroborarea cu informatiile rezultate din documentele prezentate.

Aspectele prezentate conduc la concluzia potrivit careia, in relatia cu persoanele fizice verificate, societatea nu a desfasurat activitate de prestari servicii curierat, ci activitate de comerț cu articole de imbracaminte si incaltaminte; astfel, utilizand identitatea unor persoane fizice, pe care le-a inregistrat drept beneficiari ai serviciilor de curierat, expeditoare ale coletelor, nu a inregistrat veniturile din activitatea desfasurata efectiv (vanzarea marfurilor).

In acest sens mentionam ca, art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 Republicata cu modificarile si copleterile ulterioare, prevede: „Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Potrivit situatiei centralizatoare a trasabilitatii coletelor, la inspectia fiscala a fost stabilit un quantum al veniturilor din vanzarea marfurilor, de xx lei, aferent perioadei xx, ce reprezinta baza impozabila suplimentara, asa cum vom arata in continuare (datele sunt sintetizate in anexele nr. 2 si 3 la prezentul raport).

Mentionam ca, in perioada dupa xx, s-a restrans activitatea societatii, astfel ca, in xx, quantumul veniturilor inregistrate a fost de xx lei, iar in semestrul xx, cifra de afaceri a fost de xx lei.[...]

La data de xx, potrivit balantei de verificare, societatea a evidenciat in contabilitate venituri din prestari servicii in suma totala de xx lei, iar la control, au rezultat venituri suplimentare din comercializarea bunurilor aferente perioadei xx in suma de xx lei; rezulta un quantum total al veniturilor de xx lei, la data de xx, care depaseste plafonul legal de scutire, de xx lei.

In consecinta, la data de xx, a fost atins plafonul legal de scutire, iar in termen de xx0 zile societatea trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA.

Pentru perioada dupa xx, inspectia fiscala a stabilit o baza de impozitare suplimentara in suma totala de xx lei [...]

Asa cum am mentionat anterior, potrivit datelor cuprinse in vectorul fiscal, societatea figureaza inregistrata ca platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor de la data de xx si pana in prezent.

In perioada supusa inspectiei fiscale (xx), societatea a in scris in declaratiile fiscale, un impozit în suma totala de x lei .

Veniturile din vanzarea bunurilor stabilite suplimentar pentru perioada xx9, in quantum de xx lei, reprezinta baza de impozitare aferenta impozitului pe veniturile microintreprinderilor, în conformitatea cu prevederile art.53 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal: „Baza impozabila a impozitului pe veniturile microintreprinderilor o constituie veniturile din orice sursa [...]”.

Impozitul stabilit suplimentar, potrivit art.51 alin.(1) lit.a) din actul normativ mentionat: „Cotele de impozitare pe veniturile microintreprinderilor sunt: [...]1% pentru microintreprinderile care au unul sau mai multi salariati”, este in suma de xx lei [...]”

**III. Pe baza actelor si documentelor din Dosarul contestatiei, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusa inspectiei fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de solutionare a cauzei constata:**

**\* În Raportul de inspectie fiscala din x xx**, încheiat de organele de control ale Inspectiei Fiscale – AJFP xx, a fost consemnata verificarea în ceea ce priveste modul de constituire, evidentiere si declarare a obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de catre **S.C. xx** din municipiul xx, judetul xx.

Obiectul principal de activitate al societatii comerciale contestatoare este “xx.

Urmare constatarilor consemnate în RIF nr.xx, în baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr.xx, organele de inspectie fiscala din cadrul AJ.F.P.xx au stabilit obligatii fiscale principale suplimentare în suma contestata de **xx lei** - reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar în suma de xx lei precum si taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar în suma de xx lei.

Conform celor consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr.xx, societatea petenta s-a inregistrat in scopuri de TVA la data de xx, cu perioada de raportare trimestriala iar in perioada

xx-xx societatea a in scris in deconturi TVA colectata in suma totala de xx lei, TVA deductibila de xx lei si TVA de rambursat aferenta perioadei de raportare in suma de xx lei.

Constatarile prezentate de organele de inspectie fiscala în raportul de inspectie fiscala au avut drept consecinta stabilirea suplimentara a veniturilor din vanzarea marfurilor care au generat baza de impozitare aferenta TVA colectata suplimentara. Astfel, conform constatarilor facute urmare a inspectiei fiscale desfasurate, organele de inspectie au determinat ca, la data de xx, potrivit balantei de verificare, contribuabilul a evidentiat in contabilitate venituri din prestari servicii in suma totala de xx lei, iar la control au rezultat venituri suplimentare din comercializarea bunurilor aferente perioadei xx in suma de xx lei, rezultand un quantum total al veniturilor de xx lei (la data de xx), care depaseste plafonul legal de scutire de xxlei, asa cum prevede art.310 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca, **la data de xx, a fost atins plafonul legal de scutire**, iar in termen de 10 zile societatea trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA.

Prin urmare, pentru perioada dupa xx, la control s-a stabilit o baza de impozitare suplimentara in suma totala de xx lei urmare verificarilor efectuate și astfel a fost stabilita suplimentar TVA colectata in suma de xx lei, care a generat un debit in quantum egal, ce reprezinta TVA de plata.

Organele de inspectie fiscala precizeaza în cuprinsul RIF nr. xx și faptul ca, potrivit datelor cuprinse in vectorul fiscal, societatea figureaza inregistrata ca platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor de la data de xx si pana in prezent astfel ca, in perioada supusa inspectiei fiscale (xx), contribuabilul a in scris in declaratiile fiscale un impozit în suma totala de xx lei.

Totodata se precizeaza ca, urmare a inspectiei fiscale, veniturile din vanzarea bunurilor stabilite suplimentar pentru perioada xx9 au reprezentat baza de impozitare aferenta impozitului pe veniturile microintreprinderilor, in conformitate cu prevederile art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, iar **impozitul stabilit suplimentar a fost calculat in suma de xx lei**, potrivit art.51 alin.(1) lit. a) din actul normativ menționat.

**Prin contestatia formulata, SC xx** din municipiul xx, judetul xx, nu este de acord cu stabilirea de catre organele de inspectie fiscala, în sarcina sa, a obligatiilor fiscale suplimentare si solicita exonerarea de la plata sumei de **xx lei** ce reprezinta obligatii fiscale principale stabilite in contul TVA de plata si al impozitului pe veniturile microintreprinderilor si anulara Deciziei de impunere nr.xx si a Raportului de inspectie fiscala nr.xx - in opinia contribuabilului diferentele aferente bazelor de impozitare fiind stabilite in mod nelegal, in acest sens **aducand critici de nelegalitate privind actele administrativ-fiscale atacate**.

Astfel, petenta afirma faptul ca actele contestate au fost emise cu incalcarea dreptului de aparare al acesteia, ca **Decizia de impunere nu a fost completata corespunzator**, totodata ca a fost **incalcata prezumtia de nevinovatie** - atat de catre organele de control antifrauda, cat si de catre organele de inspectie fiscala - si deasemenea, contestatoarea sustine ca **organul fiscal si-a exercitat abuziv dreptul de apreciere** a starilor de fapt fiscale relevante acestea fiind aproape exclusiv bazate pe probele administrate de catre organele de control avand specialitatea antifrauda fiscala.

Referitor la aspectul „nerecunoasterii contractelor incheiate cu societatea de catre o parte dintre expeditorii bunurilor”, motivandu-se ca „niciuna dintre partile interesate nu a invocat nulitatea acestor contracte”, petenta sustine valabilitatea contractelor si faptul ca acestea probeaza faptul ca societatea nu a desfasurat in mod independent activitate de livrare a bunurilor cu plata catre destinatari ci aceasta a fost angajata „de catre beneficiari in vederea prestarii acestor servicii”.

**SC xx** din xx, judetul xx, precizeaza ca motivul pentru care „a transmis colete prin alte societati de curierat (xx sau xx), rezida in imprejurarea ca, fata de cresterea exponentiala a comenzilor inregistrate, societatea nu avea la dispozitie suficient personal, logistica si masini care sa permita transmiterea in timp util a coletelor pe distante lungi in tara [...]”.

Totodata, asupra aspectului restrangerii activitatii societatii dupa data controlului antifrauda, petenta aduce ca argument faptul ca „*pentru evitarea unor complicatii ulterioare, aceasta a devenit mai selectiva cu clientii contractuali persoane fizice*”, preferand sa desfasoare activitate preponderent cu clienti persoane juridice.

Având în vedere motivele invocate în contestatia formulata, societatea petenta solicita admiterea acesteia, si anulara actelor contestate, respectiv *Deciziei de impunere nr.xx si a Raportului de inspectie fiscala nr.xx*

**\* Fata de cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei constata si stabileste urmatoarele:**

## **ASPECTE PROCEDURALE**

În considerarea argumentelor contestatarei – care in cea mai mare parte se refera la consideratii teoretice - se reține preponderenta criticilor privind actele administrativ-fiscale atacate axate in principal pe considerente procedurale, astfel : **„emiterea actelor administrativ-fiscale atacate, de catre organul fiscal, cu incalcarea dreptului la aparare al contribuabilului”, „nulitatea deciziei de impunere decurgand din nemotivarea acesteia”, „nelegalitatea actelor administrativ - fiscale atacate decurgand din emiterea acestora cu incalcarea prezumtii de nevinovatie a contribuabilului investigat”, „nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate decurgand din nemotivarea RIF”, „exercitarea abuziva de catre organul fiscal a dreptului de apreciere a starilor de fapt fiscale relevante exclusiv pe baza probelor administrate de catre organele de control avand specialitatea antifrauda fiscala”.**

În conformitate cu prevederile legale, analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei, solutionarea contestatiei facându-se în limitele sesizarii.

➤ **Referitor la sustinerea petentei precum ca Decizia de impunere nr.xx este nemotivata in fapt si in drept, „imprejurare apta sa atraga, in conditiile art.49 si urm.C.pr.fisc., nulitatea actului administrativ-fiscal contestat” - se retin urmatoarele:**

*Cu privire la acest aspect, ca dealtfel in tot cuprinsul contestatiei, se pune accent pe literatura de specialitate pentru a sublinia faptul ca societatea nu este de acord cu rezultatele inspectiei fiscale.*

Societatea afirma faptul ca formularul deciziei de impunere nu a fost completat corespunzator la rubricile referitoare la *motivul de fapt si temeiul de drept*, considerand ca a fost incalcat art.97 din Codul de Procedura Fiscala și invoca în sustinere literatura de specialitate, potrivit careia: *„[...] in situatia unor acte administrativ-fiscale complexe, destul de frecvent intalnite in practica, simpla indicare a unui temei de drept sau insiruirea lipsita de orice explicatie a mai multor astfel de temeiuri, nu poate fi calificata ca o veritabila motivare in drept a actului administrativ fiscal”.*

Contribuabila aduce ca argumente si aspecte ale jurisprudentei Inaltei Curti de Casatie si Justitie pe care le considera relevante in sustinerea motivarii, astfel: *„[...] indiscutabil, motivarea reprezinta o garantie impotriva arbitrariului si a excesului de putere al autoritatilor administratiei publice, astfel ca se sanctioneaza cu anulara actelor administrative pe o motivare extrem de sumara, constand in afirmatii cu caracter general, o atare maniera a organelor administratiei contravenind dispozitiilor art. 31 alin.(2) din Constitutia Romaniei [...]”.*

Aspectele mentionate mai sus sunt coroborate în contestatia formulata și cu *„Recomandarea (2007) a Comitetului de Ministri (art.17, pct.2)”* cu *„Rezolutia (77)31 a Comitetului de Ministri (principiul IV)”* si cu *art.18 al Codului European al Bunei Conduite Administrative, societatea contestatoare prezentand ca urmare a acestor argumentari concluzia nulitatii actului administrativ fiscal contestat, prin incalcarea dispozitiilor art.97, art.46 si art.49 din Codul de Procedura Fiscala.*

În acelasi timp, in solutionarea cauzei trebuie retinute și precizarile facute de organele de inspectie fiscala în referatul intocmit în sustinerea cauzei, astfel : **„[...] Precizam ca, inscrierea „motivului de fapt” intr-o forma mai sintetica in Decizia de impunere fata de**

**detalierea prezentata in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, nu reprezinta schimbarea fondului aspectului constatat. Totodata, la rubrica „Temeiul de drept”, a fost inscrisa fiecare prevedere legala, analitic, cu referire la articole/aliniate/puncte/litere si cu prezentarea cuprinsului acestora.[...]**

**În drept**, în ceea ce priveste forma si continutul actului administrativ fiscal, sunt incidente prevederile art.46, art.95 si ale art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

*„art. 46 - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde urmatoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis si data de la care îsi produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/platitorului si, daca este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/platitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;**
- f) temeiul de drept;**
- g) numele si calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum si stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului/platitorului.*

**art. 95 - Decizia de impunere**

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.*

*(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabileste sau modifica baza de impozitare ca urmare a unei verificari documentare, a unei inspectii fiscale ori a unei verificari a situatiei fiscale personale, efectuate în conditiile legii.*

*(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impozitare potrivit art.99.*

*(4) Declaratia de impunere întocmita potrivit art.102 alin.(2) este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare, si produce efectele juridice ale înstiintarii de plata de la data depunerii acesteia.*

*(5) În situatia în care legea nu prevede obligatia de calculare a impozitului, declaratia de impunere este asimilata unei decizii referitoare la baza de impozitare.*

*(6) Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înstiintari de plata, de la data comunicarii acestora, în conditiile în care se stabilesc sume de plata.[...]*

**art. 97 - Forma si continutul deciziei de impunere**

*Decizia de impunere trebuie sa cuprinda, pe lângã elementele prevazute la art.46, si tipul creantei fiscale, baza de impozitare, precum si cuantumul acesteia, pentru fiecare perioada impozabila.[...]*

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art.46, alin.(2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la continutul propriu-zis al fiecarui element în parte. De asemenea, legiuitorul a prevazut obligativitatea ca decizia de impunere sa cuprinda si tipul creantei fiscale, baza de impozitare, precum si cuantumul acesteia, pentru fiecare perioada impozabila.

Continutul si modul de completare a formularului „*Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice*” sunt reglementare prin Ordinul nr.3709/2015 privind aprobarea modelului si continutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa 2 precizeaza:

*„Formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare principale aferente diferentelor de baze de impozitare constatate, precum si pentru solutionarea cu inspectie fiscala anticipata a decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare, în situatia în care suma aprobata la rambursare difera de cea solicitata.*

*Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice se completeaza la încheierea unei inspectii fiscale generale sau partiale, ca urmare a stabilirii de obligatii fiscale suplimentare principale aferente diferentelor de baze de impozitare constatate si înscrise în raportul de inspectie fiscala, întocmit la încheierea acesteia.[...]*

**2.2.2 "Motivul de fapt":** se înscrie modul în care contribuabilul a respectat prevederile legale privind stabilirea bazei impozabile, potrivit situatiilor de fapt fiscale, cu prezentarea consecintelor fiscale asupra TVA datorate pe perioada verificata.

2.2.3 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constat.

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, în cauza supusa analizei, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx a fost emisa cu respectarea dispozitiilor art.95 si art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile completarile ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite si taxe datorate bugetului general consolidat, baza de impunere, cuantumul acestora si perioada impozabila, precum si elementele prevazute la art.46:

-la pct. 2.1.2. "Motivul de fapt" organele de inspectie fiscala au înscris motivele si actiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare;

-la pct. 2.1.3. "Temeiul de drept" au fost precizate articolele de lege în baza carora au fost stabilite obligatiile fiscale suplimentare.

Astfel, se retine ca, la baza Deciziei de impunere nr.xx sta Raportul de inspectie fiscala nr.xx, raport în care la "Capitolul III – Constatari fiscale" organele de inspectie fiscala au detaliat constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal asa cum prevede art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Obiectivele vizate de organele de inspectie fiscala au implicat examinarea *in concreto* a starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora în continutul Raportului de inspectie fiscala, detalierea modului în care contribuabila a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale, deoarece s-a constatat ca tratamentul fiscal aplicat de contribuabila este contrar dispozitiilor legale aplicabile în materie fiscala, astfel ca, nu poate fi retinuta în solutionarea contestatiei afirmatia petentei precum ca aprecierile si concluziile din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, reluate succint în cuprinsul Deciziei de impunere, sunt insuficiente pentru a putea reprezenta o veritabila motivare a acestor acte.

Faptul ca solutia organelor de inspectie fiscala, argumentata din punct de vedere faptic si legal nu este acceptata de petenta, nu echivaleaza cu lipsa motivarii actului administrativ, asa cum încearca sa sustina societatea contestatara.

➤ **În ceea ce priveste Raportul de inspectie fiscala nr.xx** – mentionat în contestatie - se retine ca acesta reprezinta act premergator, în care sunt prezentate constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal, nu produce direct, potrivit legii, efecte juridice fata de contribuabilul verificat si prin urmare nu stabileste direct niciun raport obligational între **S.C. xx** si bugetul general consolidat al statului si de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare, iar rezultatele verificarii au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr.xx emisa de AJFP XX.

În raport de continutul si forma Raportului de inspectie fiscala nr.xx si a Deciziei de impunere nr.xx, se retine ca acestea au fost întocmite cu respectarea dispozitiilor art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Totodata, se retine ca, la baza Deciziei de impunere nr.xx a stat Raportul de inspectie fiscala nr.xx în care au fost detaliate din punct de vedere faptic si legal obligatiile stabilite suplimentar, asa cum dispune art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, din care citam:

„art. 131 - **Rezultatul inspectiei fiscale**

(1) *Rezultatul inspectiei fiscale se consemneaza, în scris, într-un raport de inspectie fiscala, în care se prezinta constatările organului de inspectie fiscala din punctul de vedere faptic si legal si consecintele lor fiscale.[...]*”

Fata de prevederile legale antecitate, în speta în cauza reiese ca Decizia de impunere contestata a fost emisa în baza Raportului de inspectie fiscala în care sunt mentionate pe larg motivele de fapt si de drept care au stat la baza celor stabilite de organele de inspectie fiscala,



motive de fapt si de drept care au fost preluate si mentionate si prin Decizia de impunere contestata.

➤ **În ceea ce priveste sustinerea precum ca Decizia de impunere nr.xx este lovita de nulitate** ”in conditiile art.49 si urm.C.pr.fisc.” cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatara privind modul de completare a Raportului de inspectie fiscala nr.xx precum si a Deciziei de impunere nr.xx atrage nulitatea acestora.

La art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede clar:

**„Art.49 - Nulitatea actului administrativ fiscal**

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din urmatoarele situatii:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art.46 alin.(6), precum si organul fiscal emitent;

c) este afectat de o grava si evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, daca acestea ar fi fost înlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de solutionare a contestatiei, la cerere sau din oficiu. În situatia în care nulitatea se constata de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunica contribuabilului/platitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevazute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzator.”

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, **nulitatea actului administrativ fiscal este determinata doar** de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevazute de lege referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal cu exceptia prevazuta la art.46 alin.(6) din acelasi act normativ, precum si daca actul este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta sau este afectat de o grava si evidenta eroare – prin aceasta din urma înțelegându-se situatia când, cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, daca acestea ar fi fost înlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa .

Astfel, exceptiile ridicate de contestatara privind nulitatea Deciziei de impunere nr.xx si implicit a Raportului de inspectie fiscala nr.xx nu pot fi retinute ca întemeiate întrucât nulitatea constituie sanctiunea care loveste orice act juridic savârsit fara respectarea dispozitiilor prevazute de lege pentru validitatea sa iar, în speta, actul administrativ fiscal contestat contine elementele a caror lipsa ar fi determinat nulitatea sa - acestea fiind prevazute în mod explicit si limitativ la art.49 din Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, citat mai sus.

De asemenea, se constata ca nu sunt întrunite conditiile de grava si evidenta eroare care sa conduca la concluzia ca vicierea care ar fi stat la baza emiterii actului este atât de mare încât, daca ar fi înlaturata anterior sau concomitent emiterii actului ar fi determinat neemiterea acestuia.

Prin urmare legiuitorul a înțeles sa precizeze în mod expres acele elemente care conduc la sanctiunea de nulitate (absoluta) a actelor, ele fiind enumerate la art.49 din Codul de procedura fiscala - vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putând fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cât priveste eventuala lipsa ori înscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului, nu este sanctionata cu nulitatea acestuia astfel cum solicita contestatoarea.

Mai mult de atât, si potrivit doctrinei, trasaturile generale ale nulitatii sunt nesocotirea dispozitiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie sa le contina actul

administrativ fiscal, producerea unei vatamari, precum si ca respectiva vatamare sa nu poata fi înlaturata în alt mod decât prin anularea actului.

Totodata, având în vedere sustinerile contestoarei, trebuie retinut ca pentru a fi lovit de nulitate (relativa) potrivit prevederilor art.175 alin.(1) din Codul de procedura civila coroborat cu art.3 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi înlaturata decât prin anularea acestuia astfel încât se desprinde concluzia ca **sanctiunea nulitatii intervine ca o ultima ratiune**, numai în masura îndeplinirii cumulate a conditiilor mai sus prezentate iar în speta, **o atare vatamare nu a fost provocata contestatarei**.

Având în vedere cele de mai sus, in raport de continutul si forma Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere contestate, se retine ca acestea au fost întocmite cu respectarea dispozitiilor art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscalacu, cu modificarile și completările ulterioare si ca urmare, pretinsele deficiente de ordin procedural invocate de petenta nu sunt de natura sa atraga nulitatea Deciziei de impunere nr.xx si a Raportului de inspectie fiscala nr.xx, asa cum solicita societatea.

➤ **Referitor la critica de nelegalitate a deciziei de impunere contestata, adusa de petenta prin afirmarea faptului ca actele contestate au fost emise „cu incalcarea dreptului de aparare”** al acesteia, aratand ca, „desi, formal punctul de vedere al contribuabilului a fost invocat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala”, in realitate, acesta nu a fost analizat de catre organul fiscal, „incalcandu-se dreptul fundamental la aparare” - se retin urmatoarele:

Prin formularul ”Instiintare pentru discutia finala” nr.xx, anexata la RIF nr.xx, administratorul societatii a fost instiintat cu privire la discutia finala asupra constatarilor inspectiei fiscale, care a fost stabilita in data de xx la sediul A.J.F.P xx, xx, str. xx, judet xx, totodata, organele de inspectie fiscala inaintand proiectul raportului de inspectie fiscala la adresa de posta electronica "xx".

Astfel, a fost notificata posibilitatea exprimarii în scris a punctului de vedere cu privire la constatarile organelor de inspectie fiscala, în conformitate cu prevederile art.9, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare.

Referitor la dreptul contribuabilului/platitorului de a fi informat, art.130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, prevede:

„(1) Contribuabilul/Platitorul trebuie informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale despre aspectele constatate în cadrul actiunii de inspectie fiscala, iar la încheierea acesteia, despre constatările si consecintele lor fiscale.

(2) Organul de inspectie fiscala comunica contribuabilului/platitorului proiectul de raport de inspectie fiscala, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere. În acest scop, odata cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspectie fiscala comunica si data, ora si locul la care va avea loc discutia finala.

(3) Contribuabilul/Platitorul poate renunta la discutia finala, notificând acest fapt organului de inspectie fiscala.

(4) Data încheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discutia finala cu contribuabilul/platitorul sau data notificarii de catre contribuabil/platitor ca renunta la acest drept.

(5) Contribuabilul/Platitorul are dreptul sa își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscala, în termen de cel mult 5 zile lucratoare de la data încheierii inspectiei fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucratoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducatorului organului de inspectie fiscala.”

Conform Instructiunilor privind întocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala din Anexa nr.2 la OPANAF nr.3710/2015 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala:

#### **„Capitolul VI - Discutia finala cu contribuabilul/platitorul**

##### **1. Sinteza punctului de vedere al contribuabilului/platitorului**

În acest capitol se consemneaza, în mod obligatoriu, numarul si data documentului prin care organul de inspectie fiscala comunica contribuabilului/platitorului proiectul de raport de inspectie fiscala, în format electronic sau pe suport hârtie, precum si data, ora si locul la care va avea loc discutia finala.

Se fac mentiuni referitoare la formularea si comunicarea de catre contribuabil/platitor, în termenul legal/convenit, a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala sau, dupa caz,

referitoare la notificarea prin care contribuabilul/platitorul a înștiințat organele de inspectie fiscala asupra faptului ca a renunțat la discutia finala.

De asemenea se prezinta o sinteza a punctului de vedere al contribuabilului/platitorului cu privire la constatarile organului de inspectie fiscala, pentru fiecare impozit, taxa, contributie pentru care s-au stabilit obligatii fiscale principale suplimentare.

Punctul de vedere al contribuabilului/platitorului se anexeaza la raportul de inspectie fiscala.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/platitorului

În acest capitol se prezinta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspectie fiscala fata de punctul de vedere al contribuabilului/platitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discutiei finale, cât si în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspectie fiscala vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxa sau contributie pentru care contribuabilul/platitorul a prezentat punctul sau de vedere.”

Fata de aceste prevederi legale invocate retinem ca raportul de inspectie fiscala trebuie sa contina precizari privind discutia finala cu contribuabilul si punctul de vedere depus de acesta .

În Capitolului VI - ”Discutia finala cu contribuabilul/platitorul al RIF nr.xx, sustinerile societatii cuprinse in punctul de vedere depus în cauza, au fost redade detaliat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala iar urmare a analizarii acestora, organul de inspectie fiscala a precizat faptul ca „nu sunt de natura sa modifice constatarile inspectiei fiscale”, precizandu-se și prevederile legale avute în vedere pentru constatarile efectuate si totodata prevederile referitoare la mijloacele de proba utilizate pentru stabilirea starii de fapt fiscale – ceea ce raspundea într-un mod concis la majoritatea problemelor ridicate de sustinerile societății.

Deasemenea se constata ca, în nici un caz nu sunt întrunite conditiile de grava si evidenta eroare care sa conduca la concluzia ca ar fi existat o eventuala viciere care sa stea la baza emiterii actului contestat și care sa fie atât de mare încât, daca ar fi fost înlaturata anterior sau concomitent emiterii actului ar fi determinat neemiterea acestuia.

Astfel, o atare vatamare nu poate fi retinuta în cauza, elementele invocate de petenta - respectiv faptul ca organele de inspectie fiscala nu au motivat detaliat opinia cu privire la punctul de vedere al contribuabilei asupra proiectului raportului de inspectie fiscala - nu pot fi luate în considerare întrucât aspectele mentionate de **SC xx** în punctul de vedere au fost în majoritate detaliate de organele de inspectie fiscala în cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr.xx, nefiind depuse documente suplimentare în sustinere, care sa necesite o argumentare suplimentara.

În acest sens trebuie retinut și ca petentei **SC xx** din mun.xx, jud.xx, nu i-a fost îngrădit dreptul fundamental la aparare în condițiile în care și-a prezentat un amplu punct de vedere asupra rezultatelor inspectiei fiscale - prin care societatea a combatut constatarile organelor de inspectie fiscala - de unde reiese ca societatea a putut sa-si exercite dreptul la o aparare efectiva chiar în etapa procedurii ”discutia finala cu contribuabilul” si totodata, acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitarii caili administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestatii administrative, exprimându-si argumentele de fapt si de drept în legatura cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspectiei fiscale, astfel încat va fi respinsa exceptia ridicata de societatea contestatoare.

➤ **Referitor la sustinerea privind „nelegalitatea actelor administrativ-fiscale atacate decurgand din emiteria acestora cu incalcarea prezumției de nevinovatie a contribuabilului investigat” - se retin urmatoarele:**

Societatea contestatoare dezbate aspectul incalcării prezumției de nevinovatie, atat de catre organele de control antifrauda, cat si de catre organele de inspectie fiscala si face referire la „[...] stabilirea in mod vadit eronata a unor obligatii fiscale suplimentare in sarcina de plata a societatii, din perspectiva nerespectării standardului de proba aplicabil in materie de catre organul fiscal”.

In temeiul literaturii de specialitate invocate, petenta afirma ca „[...] in ultima perioada, atat la nivel national cat si la nivel european, organele fiscale manifesta o tendinta de atribuire a sarcinii probei catre contribuabil [...] mai ales in domeniul TVA, atunci cand, organele fiscale din statele membre apreciaza ca anumite operatiuni ar fi nereale si transfera, ilicit, sarcina probei catre contribuabil.”

Concluzia prezentata de **SC xx** în contestatia formulata, consta in afirmatia potrivit careia „[...] organul fiscal a actionat in afara limitelor atributiilor si competentelor ce ii revin, recalificand **in mod abuziv – fara probe si cu ignorarea totala a prezumției de nevinovatie** de care societatea beneficiar – ca fiind fictive operatiunile derulate de contribuabil”.

Prevederile art.5, art.12, art.13 art.14 si ale art.73 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, dispun:

**”Art.5 - Aplicarea unitara a legislației**

(1) Organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmarind stabilirea corecta a creanțelor fiscale.

(2) Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de organ de specialitate al administrației publice centrale, are rolul de a coordona aplicarea unitara a prevederilor legislației fiscale. [...]

**Art. 12 - Buna-credința**

(1) Relațiile dintre contribuabil/platitor și organul fiscal trebuie sa fie fundamentate pe buna-credința.

(2) Contribuabilul/Platitorul trebuie sa își îndeplineasca obligațiile și sa își exercite drepturile potrivit scopului în vederea caruia au fost recunoscute de lege și sa declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie sa respecte drepturile contribuabilului/platitorului în fiecare procedura de administrare a creanțelor fiscale aflata în derulare.

(4) Buna-credința a contribuabililor se prezuma pâna când organul fiscal dovedește contrariul.

**Art.13 - Interpretarea legii**

(1) Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte voința legiuitorului așa cum este exprimata în lege.

(2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare.

(3) Prevederile legislației fiscale se interpreteaza unele prin altele, dând fiecareia înțelesul ce rezulta din ansamblul legii.

(4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpreteaza în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.

(5) Prevederile legislației fiscale se interpreteaza în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.

(6) Daca dupa aplicarea regulilor de interpretare prevazute la alin.(1) - (5), prevederile legislației fiscale ramân neclare, acestea se interpreteaza în favoarea contribuabilului/platitorului.

**Art.14 - Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal**

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent daca sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal în concordanța cu realitatea lor economica, determinata în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când exista diferențe între fondul sau natura economica a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridica, organul fiscal apreciaza aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul ca operațiunea respectiva îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”[...]

**Art.73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.[...]

Astfel, inspectia fiscala va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, relatiile dintre contribuabil si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, care se prezuma pâna este dovedit contrariul, iar interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului, asa cum este exprimata în lege.

Invocarea de catre contestatara a faptului ca organele de inspectie fiscala, în cadrul verificarii desfașurate, aveau obligatia, la stabilirea starii de fapt fiscale, sa fie obiectivi, sa respecte prezumtia de nevinovatie a contribuabilului, iar prin efectuarea unei analize a obligatiilor fiscale acestea nu ar fi respectat aceste principii, nu se poate retine deoarece în desfasurarea activitatii de inspectie fiscala Codul de procedura fiscala stabileste atât dispoziții generale cu privire la respectarea principiului legalitatii, a aplicarii unitare a legislatiei, a conditiilor prevazute în exercitarea dreptului de apreciere, etc, cât si dispoziții exprese cu privire la inspectia fiscala, respectiv obiectul acesteia, atributii, metode de control, reguli etc. care, din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca au fost respectate.

**Cât** priveste **nerespectarea principiului bune credinte prevazut de art.12 din Legea nr.207/2015** privind codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, se retine ca buna-credinta se prezuma potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art.14 alin.(2) din Legea nr.287/2009 republicata, privind Codul civil, iar reaua-credinta trebuie dovedita, conditie care nu este îndeplinita de contestatoare. Totodata, se retine ca potrivit Deciziei Curtii Constitutionale, exercitarea abuziva a unui drept se produce numai în situatia în care dreptul se realizeaza în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situatie care nu se circumscrie spetei.

Prin urmare, **prezumarea bune credinte nu presupune ca organele fiscale sa admita orice fel de afirmatii ale contribuabilului, fara ca acestea sa fie coroborate cu alte mijloace de proba, conform legii**.

Astfel, fata de cele retinute, organul de solutionare înțelege ca în limita documentelor si mijloacelor de proba prezentate de societatea verificata, organele de inspectie fiscala au dat dovada de buna credinta în aprecierea probelor avute la dispozitie, neincalcand principiul prezumtiei de nevinovatie a contribuabilului investigat, motiv pentru care argumentul nu se va retine în solutionarea favorabila a cauzei.

➤ **Referitor la critica de nelegalitate decurgand din exercitarea abuziva de catre organul fiscal a dreptului de apreciere a starilor de fapt fiscale relevante** - exclusiv pe baza probelor administrate de catre organele de control avand specialitatea antifrauda fiscala - se retin urmatoarele:

În cuprinsul contestatiei formulate, in mod repetat, societatea petenta afirma faptul ca inspectia fiscala a preluat aspectele constatate la controlul efectuat de catre organele de control antifrauda si nu a administrat probe care sa justifice stabilirea starii de fapt fiscale, invocandu-se în sensul celor mentionate literatura de specialitate, potrivit careia : „asa cum releva numeroase solutii din practica, actele administrativ fiscale sunt arareori motivate”.

**În fapt**, în cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr.xx a fost consemnat ca **verificarea a fost efectuata în baza documentelor de evidenta financiar-contabila prezentate de catre societate si ca, în conformitate cu prevederile art.7 alin.(3) si ale art.118 alin.(5) din Codul de procedura fiscala, s-au utilizat drept mijloace de proba informatiile rezultate din consultarea bazelor de date gestionate de catre A.N.A.F. precum si constatările înscrise în Procesul - verbal nr.xx, întocmit de catre organele de specialitate antifrauda fiscala**.

Totodata, în Raportul de inspectie fiscala nr.xx organele de inspectie fiscala consemneaza expres ca au avut în vedere obiectivele prevazute la art.113 alin.(1) si (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, dintre care, în principal, se mentioneaza:

- *verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor în legatura cu stabilirea obligatiilor fiscale de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impozitare si a situatiilor de fapt aferente;*

- *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

- *verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila si fiscala a contribuabilului;*

- *analiza si evaluarea informatiilor fiscale, în vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse si, dupa caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislatiei fiscale;*

- *verificarea, constatarea si investigarea fiscala a actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei;*

- *orice alte aspecte relevante pentru impunere.*

**În drept**, prevederile art.6, art.7, si ale art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare :

*Nota: "Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/6791"*

#### **Art.6 - Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatari complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/platitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/platitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/platitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/platitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/platitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/platitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/platitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

#### **Art.7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/platitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevazute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/platitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/platitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) 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/platitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examenilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevazute de lege.

Art.118 „(5) Inspectia fiscală are în vedere **examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare** sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevazute de legislația fiscală și contabilă”

Totodată, se reține că în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

#### **“art. 55 Mijloace de proba**

(1) Constituie proba orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de proba, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de proba, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/platitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatari la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Deasemenea, conform prevederilor art.72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

#### **“art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/platitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”, la stabilirea bazei de impozitare, **organele fiscale administrează probe de natură documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare.**

Fata de prevederile legale mai sus citate se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de proba orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de proba, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți,

respectiv efectuarea de controale curente si de constatari la fata locului, precum si solicitarea de expertize.

Având în vedere cele mai sus retinute rezulta ca, în cadrul inspectiei fiscale efectuate, alaturi de informatiile rezultate din celelalte surse folosite, **aspectele constatate de catre organele de control fiscal antifrauda - care au generat concluzia potrivit careia in relatia cu persoanele fizice în cauza, SC xx nu a desfasurat activitate de prestari servicii curierat, ci activitate de comert cu articole de imbracaminte si incaltaminte - reprezinta in mod clar, mijloace de proba cu forta doveditoare**, potrivit prevederilor art. 55 din Codul de Procedura Fiscala.

Aceste verificari extinse și complexe ale organelor de specialitate antifrauda fiscala - consemnate în Procesul verbal nr.xx - au fost valorificate in cadrul actiunii de inspectie fiscala, ele determinand în speta analizata motivul de fapt al deficientelor constatate, respectiv: *neinregistrarea veniturilor din activitatea desfasurata efectiv (vanzarea marfurilor), societatea utilizand în schimb identitatea unor persoane fizice, pe care le-a inregistrat drept beneficiari ai serviciilor de curierat, expeditoare ale coletelor.*

Se retine prin urmare ca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa aprecieze relevanta starii de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de proba prevazute în normele legale.

De asemenea, inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor în legatura cu stabilirea obligatiilor fiscale de catre contribuabila.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezulta ca pentru stabilirea cât mai corecta a starii de fapt fiscale a contribuabilului supus verificarii, organele de inspectie fiscala au analizat, în vederea clarificarii situatiei de fapt, atat documentele prezentate de societate cat si informatiile existente în baza de date a ANAF precum si informatii transmise ca urmare a unor controale efectuate de alte organe cu atributiuni de control (ex. organele de specialitate din A.N.A.F. – Directia Generala Antifrauda Fiscala – Directia Regionala Antifrauda Fiscala xx).

Astfel, prin analizarea tuturor documentelor avute la dispozitie, organele de inspectie fiscala au respectat prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare - ca la stabilirea situatiei de fapt fiscale sa fi fost luate în considerare toate circumstantele edificatoare cauzei.

In mod nejustificat, in cuprinsul contestatiei, societatea aduce critici constatarilor controlului antifrauda pentru a combate vehement exercitarea dreptului de apreciere de catre organele de inspectie fiscala prin „*insusirea probelor administrate de catre organele de specialitate antifrauda*” întrucât, controlul efectuat de catre organele de specialitate din A.N.A.F. – Directia Generala Antifrauda Fiscala – Directia Regionala Antifrauda Fiscala xx, reprezinta deasemenea un control fiscal. Astfel că, nu pot fi retinute argumentele aduse de catre reprezentantii societatii potrivit carora rezultatele inspectiei fiscale nu au la baza constatari referitoare la stari relevante pentru tratamentul fiscal aplicat deoarece preluarea constatarilor controlului antifrauda a fost efectuata in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala, acestea reprezentand motivele de fapt ce au condus la stabilirea suplimentara a obligatiilor fiscale, consecinta a nerespectarii prevederilor legale de catre societate.

Totodata, trebuie reținut ca în referatul întocmit în sustinerea cauzei organele de inspectie fiscala precizeaza expres ca, urmare a verificarilor specifice efectuate, in sensul constatarilor organelor de specialitate antifrauda fiscala nu a fost cazul efectuării unor verificari suplimentare cu ocazia inspectiei fiscale.

Faptul ca solutia adoptata de organele de control nu este favorabila societatii nu presupune automat încălcarea de catre organele de control a prevederilor Codului de procedura fiscala, petenta trebuind sa probeze afirmatiile sale, simplul fapt ca sunt invocate anumite norme de drept nefiind suficient, citarea unor texte de lege si a jurisprudentei internationale în materie urmata de invocarea vatamarii intereselor legitime nu echivaleaza cu demonstrarea existentei

vatamarii reclamate, societatea cunoscând pe deplin pozitia organelor de inspectie fiscala, asa cum reiese din motivarea contestatiei ce face obiectul prezentei cauze.

Fata de cele expuse, se retine ca **argumentele de ordin procedural prezentate de societatea contestatoare nu pot fi reținute în soluționarea favorabila a cauzei** întrucât organele de inspectie fiscala au apreciat relevanta starilor de fapt fiscale *motivată, cu buna credință, neincalcând prezumtia de nevinovatie a contribuabilei si neingradindu-i acesteia dreptul fundamental la aparare, procedând la utilizarea informatiilor si documentelor avute la dispozitie în vederea determinarii corecte a situatiei fiscale a contribuabilei, administrând în acest sens toate mijloacele de proba relevante.*

## ASPECTE DE FOND

➤ **Referitor la suma totala contestata de xx lei**, reprezentand impozitul pe veniturile microintreprinderilor în suma de xx lei și TVA în suma de xx lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx, se retin urmatoarele:

**In fapt**, SC xx are ca obiect principal de activitate declarat „*Alte activitati postale si de curier*”, în conditiile în care, în urma verificarilor efectuate s-a constatat ca, din xx colete cu status „*livrat*”, un număr de xx de colete au fost expediate prin intermediul xx și xx) - societăți despre care organele de control afirma ca desfasoara efectiv activitate de curierat.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de către societate - respectiv din balanțele de verificare aferente perioadei xx, s-a constatat faptul ca societatea a înregistrat constant pierdere (cu exceptia lunii xx), iar în aceste conditii reprezentatii acesteia au înființat o altă societate cu același profil, care nu deținea logistica necesară și nici nu avea angajați, motivând că „*scopul a fost de a genera profit prin eliminarea cheltuielilor cu salariile angajaților, logistica [...]*”.

În documentele existente în dosarul cauzei, organele de control consemneaza ca atat societatea verificata **SC xx** cat si cea nou infiintata **SC xx SRL**, s-au folosit în mod fraudulos de identitatea unor persoane fizice, înregistrand colete - cu locul de livrare in scris în aplicatia informatica la sediul social al societății verificate si nu domiciliul persoanelor fizice în cauza – dar ca urmare a verificarilor specifice desfășurate s-a determinat ca, de fapt, activitatea desfasurata în realitate era cea de comerț online cu mărfuri de natura imbracamintei și incaltamintei, derulata de **SC xx** din xx, jud.xx.

Prin coroborarea informatiilor existente în documentele prezentate spre analiza la control, cu cele furnizate în scris atât de angajații societății cât și de administratorul acesteia, inspectorii antifrauda dar și organele de inspectie fiscala, determina si consemneaza ca acestea sunt contradictorii.

Asfel, conform celor consemnate în documentele din dosarul cauzei trebuie reținut ca, la controlul efectuat, organele de specialitate antifrauda au efectuat verificari legate de specificul activitatii societatii (prestari servicii „curierat” catre beneficiari persoane fizice si persoane juridice), din care **au rezultat aspecte care au avut consecinte certe asupra stabilirii suplimentare a bazelor de impozitare si care au fost valorificate in cadrul actiunii de inspectie fiscala.**

În acest sens, în Procesul verbal nr.xx întocmit de organele de specialitate din A.N.A.F. – Directia Generala Antifrauda Fiscala – Directia Regionala Antifrauda Fiscala xx si reținut ca proba de către inspectorii fiscali în cadrul verificarii efectuate, se precizeaza ca:

*[...] Rambursurile transferate de xx (xx lei) prin instrumente bancare ca reprezentând sumele încasate din coletele expediate, au fost retrase preponderent prin ATM de administratorul societății (xx lei) și „virate” în numerar persoanelor fizice (xx lei, potrivit centralizatoarelor decontări clienți), în fapt înregistrându-se în mod fictiv, având drept consecință ascunderea destinației ulterioare a acestor sume*



de bani.

**In urma verificărilor efectuate la persoanele fizice înscrise ca beneficiare de servicii de curierat, niciuna dintre acestea nu recunosc tranzacțiile efectuate prin intermediul xx, nu au cunoștință de această societate sau de locația unde are sediul, afirmă că semnăturile de pe contracte și celelalte documente nu le aparțin, nu au desfășurat niciodată activități comerciale cu mărfuri de genul celor cuprinse în aplicația courier manager sau cu alte marfuri, nu au încasat sume de bani de la aceste societăți.**

„Semnăturile de pe documentele prezentate de societatea xx ca fiind ale persoanelor fizice nu corespund de la un document la altul, emitent, contribuabilul verificat, acestea neapartinand persoanelor înscrise în documentele respective, aspect confirmat și prin nota explicativa din data de xx de administratorul societății.[...]”

Sub imperiul celor de mai sus, rezulta ca, urmare a verificarilor efectuate s-a determinat ca **SC xx nu a efectuat activitatea de prestări servicii curierat în relația cu persoanele fizice înscrise în documentele analizate, ci activități de comerț cu bunuri** - de natura îmbrăcăminte, încălțăminte, etc. având în vedere conținutul coletelor menționate - disimulând prin urmare realitatea activității efectiv derulată, prin utilizarea identității unor persoane fizice ca expeditoare ale coletelor cat și prin interpunerea pe lanț a unei persoane juridice.

Trebuie reținut ca, **aspectele constatate de catre organele antifrauda** - care au generat concluzia potrivit careia, in relatia cu persoanele fizice verificate societatea petenta nu a desfasurat activitate de prestari servicii curierat ci activitate de comerț cu articole de îmbracaminte si incaltaminte - **reprezinta in mod clar mijloace de proba cu forta doveditoare fiind valorificate in cadrul actiunii de inspectie fiscala**, potrivit prevederilor alin.(2) si (3) ale art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, care prevad :

„(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la: [...] efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz”, „(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”

acestea constituind motivul de fapt al deficientelor constatate - respectiv **neînregistrarea veniturilor din activitatea desfasurata efectiv (vanzarea marfurilor)**, utilizand identitatea unor persoane fizice, pe care le-a înregistrat drept beneficiari ai serviciilor de curierat, expeditoare ale coletelor.

Astfel s-a constatat ca **SC xx nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat veniturile obținute ca urmare a acestor tranzacții, sustragându-se de la plata obligațiilor fiscale și aducând prejudiciu bugetului de stat**, drept pentru care, prin **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx, **organele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina societății verificate, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de xx lei**, reprezentând : TVA în suma de xx lei și impozit pe veniturile microintreprinderilor în suma de xx lei.

Art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, definește persoanele impozabile precum și activitățile economice desfășurate de aceștia în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel:

**" Art. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică**

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

Referitor la semnificația termenilor și expresiilor în înțelesul legii fiscale, art.266 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**"Art. 266 - Semnificația unor termeni și expresii**

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...].

4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 269 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;

21. persoană impozabilă are înțelesul art. 269 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

24. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă”;

În ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile, potrivit prevederilor art.268 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările:

**„ art. 268 - Operațiuni impozabile**

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2)”.

Conform acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, așa cum a fost definită la art. 269 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 269 alin.(2) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal .

Astfel, condițiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere că **SC xx** are calitate de persoană impozabilă încă din anul xx, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constând în comercializare bunuri în mod repetat, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatara intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.268 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat depășirea plafonului de scutire de TVA prevăzut la art.310 din Codul fiscal, în luna xx, **SC xx** având astfel obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA conform art.316 din același act normativ până la data de xx, dobândind calitatea de plătitor de TVA începând cu xx.

**În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în suma contestată de xx lei**, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei reiese că, urmare a constatarilor retinute anterior, care au avut drept consecință stabilirea suplimentară a veniturilor din vânzarea marfurilor, la control a rezultat la data de xx, un quantum total al veniturilor de xx lei - care depășea plafonul legal de scutire de xx lei, așa cum prevede art.310 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.310 ”(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art.266 alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 88.500 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 300.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.294 alin.(2) lit.b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin.(1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în

scopuri de TVA, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere [...]"

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin.(1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.316 [...]"

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă avea obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o de la data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 310, stipulează:

„ 84. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 310 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente procedează după cum urmează:

a) stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, sau după caz;[...]"

Întrucât această obligație de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal nu a fost îndeplinită de către **SC xx**, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cifrei de afaceri care a servit drept referință, perioada în care contribuabila a atins și depășit plafonul de scutire începând cu tranzacțiile efectuate din data de xx.

Pentru livrările de marfa în perioada xx, baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată s-a determinat potrivit prevederilor art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„art. 286 - (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;[...]"

Pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile efectuate de contribuabila sunt aplicabile prevederile art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„art. 291 - Cotele**

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017[...]"

**Obligația înregistrării în scopuri de TVA revine în întregime persoanelor impozabile**, ceea ce nu exclude în niciun fel dreptul organelor fiscale de a înregistra din oficiu persoanele care nu-și îndeplinesc această obligație, câtă vreme acest drept este exercitat în cadrul termenului legal de prescripție în materie fiscală.

Dacă s-ar admite ca lipsa înregistrării din partea organelor fiscale echivalează cu lipsa oricărui obligații în privința TVA pentru contestatara, în situația în care legea fiscală confera con-

tribuabililor initiativa inregistrarii ca platitor de TVA, **ar insemna ca legea fiscala reglementeaza o obligatie pur potestativa (si voluero) pentru contribuabili, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat**; dimpotriva, procedura de inregistrare ca platitor de TVA are in vedere ipoteza contribuabilului diligent si de buna credinta, caruia îi acorda prerogativa initierii acestei proceduri, fiind inadmisibila ca lipsa unei asemenea inregistrari sa profite tocmai persoanei careia îi apartine culpa neinregistrarii, pentru a obtine exonerarea obligatiilor ce decurg din calitatea de persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata.

Or, nerespectarea prevederilor legale prin neinregistrarea ca platitoare de taxa fiindu-i in intregime imputabila, devenind astfel aplicabile principiul de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Întrucât aceasta obligație de a se înregistra ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată în regim normal nu a fost îndeplinită la termen de către **SC xx**, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor privind TVA determinand o baza de impozitare suplimentara pentru care a fost stabilita suplimentar TVA in suma de **xx lei** prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx.

**În ceea ce privește impozitul pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar în suma contestata de xx lei**, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei reiese ca, potrivit datelor cuprinse in vectorul fiscal societatea figureaza inregistrata ca platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor de la data de xx si pana in prezent.

Deasemenea, urmare a constatarilor retinute anterior - care au avut drept consecinta stabilirea suplimentara a veniturilor din vanzarea marfurilor - pentru perioada xx9, a fost stabilită o baza de impozitare suplimentara aferenta impozitului pe veniturile microintreprinderilor în conformitate cu prevederile art.53 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, care prevede:

*„Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microintreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă [...]”*.

Astfel, potrivit art.51 alin.(1) lit.a) din actul normativ menționat, care prevede:

*„Cotele de impozitare pe veniturile microintreprinderilor sunt: [...]1% pentru microintreprinderile care au unul sau mai mulți salariați”, s-a stabilit suplimentar impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de **xx lei** prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx.*

**În ceea ce privește invocarea de catre petenta a faptului ca ”[...] dreptul de apreciere a fost exercitat de organele fiscale intr-un mod discreționar, abuziv, de vreme ce acestea au preferat sa isi insuseasca toate probele administrate de către organele de specialitate antifrauda fiscala (in defavoarea Contribuabilului) si au refuzat sa administreze probe noi in favoarea acestuia, cum ar fi fost echitabil [...]” trebuie reținut că afirmațiile din contestație nu sunt susținute de nici un fel documente depuse în cauza, societatea comerciala contestatara ne reprezentand în cadrul procedurii de solutionare administrativa a cauzei nici un document suplimentar in sprijinul sustinerilor sale, prin care să dovedeasca ca existau probe noi in favoarea sa, pe care organele de inspectie fiscala au refuzat sa le ia în considerare.**

Conform art.269 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în contestatie trebuie să se menționeze atat motivele de fapt si de drept, cat si sa se depuna dovezile pe care se intemeieaza acestea, organul de solutionare neputandu-se substitui contestatarii cu privire la motivele si probele detinute, pentru care înțelege sa conteste un act administrativ fiscal.

Întrucat nici un fel de documente justificative nu au fost depuse la dosarul cauzei în susținerea afirmațiilor făcute, aceste afirmații sunt considerate a fi făcute pro cauza și prin urmare nu pot fi luate în considerare în soluționarea contestației analizate deoarece nu sunt probate în nici un fel.

**În drept**, față de cele de mai sus, în speță sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare :

**“ Art.269 - Forma și conținutul contestației**

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

*Nota:”Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)2016/6791”*

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

d) dovezile pe care se întemeiază : [...]

coroborat cu prevederile pct.2.5. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră :

*“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.”*

Din conținutul contestației reiese că **SC xx** din xx, jud.xx, nu aduce argumente relevante și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de către organele de inspecție în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina societății.

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art.249 - Sarcina probei Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art.250 - Obiectul probei și mijloacele de probă*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”*,

precum și de art.73, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

*„Art.73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestația 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 acesteia.

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

Astfel, se reține că, petenta nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție care, pentru constatările făcute în cadrul verificărilor efectuate la SC xx din xx, jud.xx, au avut în vedere și prevederile art.6 și art.118, alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Ținând cont de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, precum și faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestată nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție - *nefiind prezentate în susținere alte documente justificative și probe privind starea de fapt și de drept, care să combată constatările organelor de inspecție și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea - în conformitate cu art.279, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: “(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”* coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC xx pentru suma totală contestată de xx lei - reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar în suma de xx lei precum și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de xx lei.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de persoana juridică **SC xx** din municipiul xx, județul xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane

juridice nr.xx, **act administrativ fiscal** emis de A.J.F.P. xx, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, se

**D E C I D E :**

**1. Respingerea contestatiei ca neîntemeiată pentru suma totală de xx lei** reprezentând obligații fiscale principale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx, astfel :

- impozit pe veniturile microintreprinderilor stabilit suplimentar ..... xx lei;
- taxă pe valoarea adaugată stabilită suplimentar ..... xx lei .

**2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac**, dar poate fi atacată la instanta judecatorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (sase) luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.

**xx**