

DECIZIA nr. 897/2019
privind solutionarea solicitarii de reluare a procedurii
de solutionare a contestatiei formulata de
SC x SRL,
reinregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de catre **SC x SRL**, cu sediul in x, prin avocat x, cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, in vederea reluarii procedurii de solutionare a contestatiei inregistrata la AS3FP sub nr. x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AS3FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x emisa de AS3FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Se retine ca:

A. Prin decizia nr. x emisa in solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x emisa de AS3FP, DGRFPB a dispus:

*"1. Respinge in parte ca nemotivată contestația formulată de **SC x SRL**, cu privire la TVA in suma de (-) x lei, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x emisa de AS3FP.*

*2. Suspenda in parte soluționarea contestației formulata de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x emisa de AS3FP, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei = penalitati de intarziere).*

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii."

B. Prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, societatea a solicitat reluarea procedurii de solutionare a contestatiei inregistrata la AS3FP sub nr. x, iar prin decizia nr. x, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a dispus ca nu poate da curs solicitarii respective, intrucat masura suspendarii cauzei subzista (la data solutionarii cererii).

C. Prin Ordonanta din data de 08.07.2019, pronuntata in dosarul nr. x, Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti a dispus clasarea cauzei privind sesizarea formulata

de organele de inspectie fiscala din cadrul AS3FP sub aspectul savarsirii infractiunii de evaziune fiscala, prevazuta de art. 9 alin 1 lit b) din Legea nr. 241/2005.

D. Prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, AS3FP a comunicat faptul ca Ordonanta din data de 08.07.2019, pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti in dosarul nr. x este definitiva.

Avand in vedere dispozitiile art. 214 alin (3) si (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, art. 277 alin. (3) si (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra cererii de reluare a procedurii de solutionare a contestatiei formulata de **SC x SRL**, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei si accesoriile aferente TVA in suma totala de x lei individualizate prin Decizia de impunere nr. F-S3 x.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Desfasoara intreaga activitate in cadrul punctului de lucru – magazin satesc, situat in x.

In perioada supusa inspectiei fiscale, 01.01.2009 – 31.12.2013, a realizat venituri din comercializarea cu amanuntul a marfurilor alimentare si nealimentare in suma totala de x lei, conform bonurilor fiscale emise prin intermediul casei de marcat electronice fiscale din dotarea magazinului.

In mod nejustificat organele de inspectie fiscala au luat in considerare informatiile transmise de furnizorii sai, SC x SRL si SC x SRL, considerand ca nu a inregistrat in evidentele contabile facturi in valoare de x lei reprezentand achizitii de tigari de la acestia.

Organele de control aveau obligatia de a verifica realitatea informatiilor oferite de cei doi furnizori si sa consemneze in actul administrativ fiscal considerentele pentru care apreciaza ca sunt reale informatiile oferite de acei distribuitori, pe baza fiselor de cont, a situatiei facturilor emise de contestatara si a modalitatii de incasare.

In realitate, cei doi distribuitori au vandut tigari in valoare de x lei la negru fara a intocmi documente justificative catre diversi beneficiari, iar pentru justificarea acestor livrari a intocmit facturi pe seama contestatarei.

Cantitatea respectiva de tigari este mult prea mare pentru a fi comercializata de un magazin satesc, aflat intr-o localitate mica dintr-o zona saraca.

Organul fiscal nu a verificat pe baza de inventar stocul societatii de tigari detinut la punctul de lucru de la cei doi furnizori si nici nu s-a probat ca societatea ar fi comercializat cu amanuntul aceasta cantitate de tigari pentru ca TVA estimata de organul de control sa devina exigibil.

De asemenea, nu s-a intocmit o nota de fundamentare pentru alegerea metodei marjei in vederea stabilirii obligatiilor fiscale, motiv pentru care estimarea efectuata este nelegala.

In concluzie, societatea solicita desfiintarea deciziei de impunere atacata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-S3 x, AS3FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar
- x lei (x lei + x lei) reprezentand accesorii aferente TVA, calculate pentru perioada 25.04.2011 - 18.07.2014.

Se retine ca suma de x lei (TVA colectata) reprezinta diferenta dintre sumele declarate de catre societate in declaratia 394 si sumele declarate de catre partenerii sai, SC x SRL si SC x SRL, in perioada 01.01.2009 - 31.12.2013.

III. Luand in considerare motivele invocate de societate, documentele existente la dosarul contestatiei, sustinerile organelor fiscale, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, in conditiile in care nu a declarat toate achizitiile de tutun de la SC x SRL si SC x SRL si nici nu a declarat vanzarea produselor respective.

In fapt, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-S3 x, AS3FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x, prin care s-a stabilit in sarcina societatii o diferenta de TVA colectata in suma de x lei ca urmare a diferentei dintre sumele sumele declarate de catre societate in declaratia 394 si sumele declarate de catre partenerii sai, SC x SRL si SC x SRL, in perioada 01.01.2009 - 31.12.2013.

In drept, conform art. 126, art. 137 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009:

"Art. 126 Operațiuni impozabile

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

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, 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. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."

"Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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 tert**, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; (...)."

"Art. 156 Evidența operațiunilor

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

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

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.“

Se retine ca prevederi legale similare au existat pe intreaga perioada supusa verificarii (01.01.2009 - 31.12.2013).

Potrivit reglementarilor legale mai sus invocate, rezulta ca, in sfera operatiunilor impozabile se includ livrarile de bunuri si prestarile de servicii pentru care baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert si pentru care persoana impozabila are obligatia sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor economice efectuate care sa cuprinda toate informatiile, documentele si conturile necesare reflectarii activitatii desfasurate.

In speta, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista neconcordante intre sumele declarate de catre societate in declaratia 394 si sumele declarate de catre partenerii sai, SC x SRL si SC x SRL, in perioada 01.01.2009 - 31.12.2013.

Drept urmare, prin adresele nr. x si nr. x, au solicitat celor doua societati furnizoare fisele de cont, situatia facturilor emise si modalitatea de incasare pentru clientul **SC x SRL**.

Situatiile solicitate au fost transmise prin posta electronica in data de 07.07.2014 si prin posta in data de 25.07.2014, fiind inregistrate la AS3FP sub nr. x si nr. x.

Astfel ca, in baza documentelor si informatiilor detinute, organele de control din cadrul AS3FP au procedat la:

1 - verificarea inregistrarii in contabilitate de catre contestatara a documentelor puse la dispozitie de SC x SRL si SC x SRL si au constatat urmatoarele aspecte:

- **SC x SRL** a inregistrat in contabilitate facturi de achizitie de tigari in suma totala de x lei (baza de impozitare in suma de x lei si TVA in suma de x lei);

- SC x SRL si SC x SRL au emis si incasat facturi in suma totala de x lei (baza de impozitare in suma de x lei si TVA in suma de x lei).

2 - estimarea bazei de impunere a TVA colectata, folosindu-se metoda marjei, conform dispozitiilor art. 67 alin 1 si art. 67¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, pct. 65.1 si 65.2 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, coroborate cu art. 1, art. 2 lit c) din OPANAF nr. 3389/2001 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, care stipuleaza urmatoarele:

Codul de procedura fiscala:

“**Art. 67** - Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

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

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) **în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**

(3) În situațiile în care, potrivit legii, **organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.**

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

“**Art. 67¹ (1)** Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.

(2) **Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale.**

(3) În situația în care, ca urmare a verificării documentare, organul fiscal constată diferențe față de obligațiile fiscale declarate de contribuabili, procedează la notificarea acestora. Odată cu notificarea organul fiscal solicită și documentele pe care contribuabilul trebuie să le prezinte în vederea clarificării situației fiscale. “

Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscală:

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

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

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

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”

“**65.2.** Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal

va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

- art. 1 și art. 2 din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

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

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

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

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

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului. (...).

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

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) **metoda marjei**;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.”

“ANEXĂ - METODELE de stabilire prin estimare a bazei de impunere și instrucțiuni de aplicare

CAPITOLUL I Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere

(...) 1.3. Metoda marjei

Metoda marjei se bazează pe faptul că activitățile desfășurate într-un domeniu au elemente comune care caracterizează activitatea atât din punct de vedere tehnic, cât și din punct de vedere financiar.

Metoda constă în estimarea venitului unui contribuabil pentru determinarea obligației fiscale, pe baza utilizării unor elemente considerate tipice, exprimate în procente sau proporții, pentru activitatea desfășurată de acesta.

Aceasta constă în analiza vânzărilor și/sau a costului vânzărilor unui contribuabil și aplicarea unui procent corespunzător de marjă, pentru a obține venitul impozabil.

Veniturile realizate și costul vânzărilor pot fi stabilite pornind de la anumite elemente de venit și/sau cheltuieli cunoscute care vor fi ajustate/ponderate, folosind procente sau proporții caracteristice pentru activitatea desfășurată.

Procentele ori proporțiile pot fi determinate din datele cunoscute la contribuabilul verificat sau obținute de la alte entități cu activități similare ori de la instituții care calculează și publică astfel de procente și/sau proporții.

Metoda marjei poate furniza indicii despre abateri ale procentelor sau ale proporțiilor determinate pentru activitatea desfășurată, față de o medie a procentelor sau a proporțiilor stabilite la nivelul unui domeniu de activitate analizat.

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

Prin urmare, potrivit reglementarilor legale în vigoare la data verificării, în cadrul efectuării unei inspecții fiscale organele de control sunt îndreptățite, în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere și sumei unui impozit sau a unei taxe să reincadreze operațiunile înregistrate pentru a reflecta conținutul economic al acestora.

În acest sens, inspecția fiscală are dreptul să folosească metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, **prin identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale**, în cazul în care documentele și informațiile prezentate în timpul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală ori operațiunile nu sunt reflectate corespunzător.

În speta, organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că pentru vânzarea cu amănuntul a țigarilor este un pret impus care include adaosul de 4% și au procedat la calcularea valorii medii utilizate pentru estimarea bazei de impunere prin aplicarea cotei de 4% asupra bazei de impunere a facturilor emise și neînregistrate ($x \text{ lei} \times 4\% = x \text{ lei}$) estimându-se o valoare totală în suma de $x \text{ lei}$, din care baza de impozitare în suma de $x \text{ lei}$ ($x \text{ lei} + x \text{ lei}$) pentru care s-a colectat TVA în suma de $x \text{ lei}$, conform Anexei 6 din Raportul de inspecție fiscală nr. F-S3 x.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la faptul că facturile emise de SC x SRL și SC x SRL sunt false, marfa menționată în facturile respective nefiind livrată vreodată contestatarii:

În legătură cu aceste aspecte sesizate de societate, DGRFPB nu se poate pronunța, în condițiile în care nu intră în competența sa de soluționare.

Se reține că, nici în contestația inițială, nici în cele două cereri de reluare a procedurii de soluționare a contestației, contribuabilul nu a făcut vreo mențiune și nici nu atașat documente care să facă dovada depunerii vreunei plângeri penale împotriva celor doi furnizori, deși, acest fapt a avut loc, căta vreme, în conformitate cu informațiile existente pe site-ul Judecătoriei Sector 1 București, prin Încheierea din data de 20.05.2019, instanța judecătorească s-a pronunțat definitiv cu privire la acțiunea formulată de SC x SRL împotriva SC x SRL și SC x SRL, acțiune ce face obiectul dosarului nr. x din data de 12.02.2019 **“plângere soluții de neurmarire /netrimiteri judecata (art. 340 NCPP 126/P/2014)”**, materie: penal, dispunând următoarele:

“În temeiul dispozițiilor art. 341 alin 6 lit a) din Codul de procedura penală, respinge ca nefondată plângerea formulată de petenta SC x SRL. Mentine ordonanța Parchetului de pe lângă Judecătoria Sector 1 București, din data de 26.10.2018 dată în dosarul nr. x și menținută de Prim - Procurorul Parchetului de pe lângă Judecătoria Sector 1 București prin ordonanța cu nr. x din 18.01.2019. (...) Definitivă.”

2. Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu au solicitat SC x SRL și SC x SRL facturile fiscale emise către contestatarii, la faptul că documentele prezentate de furnizorii respectivi nu i-au fost puse la dispoziție și la faptul că nu s-a realizat control încrucișat la cele două societăți:

Conform prevederilor art. 6, art. 7, art. 52, art. 56, art. 64, art. 65, art. 94 si art. 105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 6.1 si 102.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2004, in vigoare la data efectuării inspectiei fiscale:

Codul de procedura fiscala:

“Art. 6 Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, **relevanta starilor de fapt fiscale** si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza.”

“Art. 7 - (2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. (...).

(4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examenilor, în functie de circumstantele fiecarui caz în parte si de limitele prevazute de lege.”

“Art. 52 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. **În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.** Informațiile furnizate de alte persoane **se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.**

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris și va specifica natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.

(3) Declarația persoanelor obligate potrivit alin. (1) să furnizeze informații va fi, după caz, prezentată sau consemnată în scris.

(4) În situația în care persoana obligată să furnizeze informația în scris este, din motive independente de voința sa, în imposibilitate de a scrie, organul fiscal întocmește un proces-verbal.”

“Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri.”

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

“Art. 65 - Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

“Art. 94 - (1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz,

a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;

(...);

e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale."

"Art. 105 - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Normele metodologice:

"6.1. În aprecierea unei situatii fiscale asupra careia urmeaza a lua o decizie, organul fiscal va determina starile de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege."

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale."

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au obligatia verificarii realitatii declaratiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor inscrite in evidenta primara si care au stat la baza intocmirii declaratiilor fiscale, a examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, precum si sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru stabilirea corecta a bazei de impunere pentru TVA, inclusiv prin solicitarea de explicatii scrise referitoare la deficientele constatate, **avand dreptul sa decida in ceea ce priveste felul si volumul examenilor.**

Contribuabilii au obligatia de a pune la dispozitia organului fiscal toate înscrisurile si evidentele si de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si cererilor adresate organului fiscal.

Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, organele de inspectie fiscala au inclusiv dreptul sa solicite informații și altor persoane cu care contribuabila are sau a avut raporturi economice sau juridice, in speta firmelor x SRL si x SRL, iar informațiile furnizate de acele persoane se iau în considerare în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă, fara a fi necesara solicitarea efectuării unui control incrucisat la furnizorii contestatarei.

In acest sens:

- prin adresele nr. x si nr. x, AS3FP a solicitat SC x SRL si SC x SRL fisele de cont, situatia facturilor emise si modalitatea de incasare pentru clientul **SC x SRL**;

- raspunsurile s-au transmis prin posta electronica in data de 07.07.2014, iar prin posta in data de 25.07.2014, fiind inregistrate la AS3FP sub nr. x si nr. x; se retine ca, organele fiscale au dreptul de a comunica actele administrativ fiscale si actele de procedura prin orice mijloace, inclusiv prin posta electronica, daca se asigura confirmarea de primire a actelor respective (a se vedea art. 44 din Codul de procedura fiscala, in vigoare la data efectuarii inspectiei fiscale); de asemenea, legislatia in vigoare nu interzice transmiterea prin posta electronica de catre contribuabili a raspunsurilor formulate urmare solicitarilor organului fiscal;

- fotocopiile situatiilor transmise de SC x SRL si SC x SRL au fost inmanate administratorului contestatarei, aspect confirmat de organele de inspectie fiscala prin referatul cauzei;

- contrar sustinerilor din contestatie, situatiile respective (atasate la dosarul cauzei) sunt intocmite, semnate si stampilate de reprezentantii legali ai societatilor x SRL si x SRL;

- organele de inspectie fiscala au efectuat verificari atat in contabilitatea **SC x SRL**, cat si baza de date a AS3FP si au constatat ca exista diferente semnificative intre sumele inregistrate/ declarate de aceasta societate in declaratia informativa privind livrarile/ prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national, cod 394 si sumele declarate de SC x SRL si SC x SRL;

- desi in Nota explicativa, anexa 1 la RIF, societatea a subliniat ca "*urmeaza sa efectueze un punctaj cu cele doua societati pentru lamurirea situatiei*", aceasta nu a depus o astfel de dovada in sustinerea contestatiei si nici in sustinerea celor doua cereri de reluare a procedurii de solutionare a contestatiei, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor Codului de procedura fiscala, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si in vigoare dupa data de 01.01.2016.

3. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au verificat pe baza de inventar, stocul de tigari detinut la punctul de lucru:

Nu prezinta relevanta acest aspect, cata vreme faptul ca la punctul de lucru nu exista fizic alta marfa decat cea inregistrata in contabilitate, nu demonstreaza ca livrarile de tigari declarate de SC x SRL si SC x SRL sunt nereale.

4. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au intocmit o nota de fundamentare in care sa se stabileasca metoda propusa pentru estimarea bazei de impunere a TVA:

Se retine ca:

- pe de-o parte neintocmirea unei note de fundamentare de catre organele de control nu este sanctionata de legiuitor in vreun fel; mai mult, conform dispozitiilor OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, acest act nu se comunica contribuabililor;

- pe de alta parte, AS3FP si-a indeplinit obligatia de a mentiona in raportul de inspectie fiscala metoda utilizata pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere (metoda marjei) si, mai mult, conform precizarilor din referatul cauzei a fost intocmita Nota de fundamentare nr. 257385/17.07.2014.

5. Referitor la faptul ca respectiva cantitate de tigari este mult prea mare pentru a fi comercializata de un magazin satesc, aflat intr-o localitate mica dintr-o zona săracă:

Nu prezinta relevanta dimensiunea spatiului si localitatea in care se desfasoara activitatea societatii, importanta prezentand numai indeplinirea obligatiilor legale privind inregistrarea si declararea tuturor operatiunilor desfasurate de aceasta.

Se retine ca, societatea, pe lângă faptul că nu a inregistrat si nu a declarat toate achizițiile de tigari de la SC x SRL si SC x SRL, nu a inregistrat si nu a declarat nici vanzarea tigarilor respective, astfel infirmandu-se buna-credință a acesteia, fapt ce a impus stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a bazei de impunere a TVA colectata, prin estimare, folosindu-se metoda marjei.

6. Referitor la argumentele contestatarei privind nelegalitatea colectarii TVA, se retine ca:

- organele de inspectie fiscala sunt in drept sa faca estimari sau reincadrari ale unor situatii fiscale, in scopul stabilirii unor obligatii fiscale, in cazurile prevazute de lege, actiunea acestora nefiind astfel abuziva;

- contestatara invoca propriile neregularitati privind acceptarea facturilor fiscale emise de furnizorii sai de marfuri; in acest sens, prin Nota explicativa, Anexa 1 la RIF, subliniaza ca *“din informatiile pe care le detin, distribuitorul acestor tigari semna in locul meu acele facturi, nefiind singurul in aceasta situatie.”*

7. Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia **cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească**, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Intrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că **sarcina probei ii revine**. Sarcina probei nu implică un drept al acesteia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se reține că, deși contestă TVA stabilita prin decizia atacata, aceasta nu aduce motivații bazate pe dovezi privind starea de fapt, prin care să combată motivele de fapt si de drept prezentate in cuprinsul deciziei de impunere emisa de organul fiscal și din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de AS3FP.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de **SC x SRL**, cu privire la TVA in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x emisa AS3FP.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma totala de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere + x lei = penalitati de intarziere):

Cauza supusa solutionarii este daca AS3FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere + x lei = penalitati de intarziere) prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x, AS3FP a stabilit in sarcina societatii, pentru perioada 25.04.2011 - 18.07.2014, accesorii in suma totala de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere + x lei = penalitati de intarziere) aferente TVA in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

„Art. 120 (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de întârziere.

Referitor la suma de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere + x lei = penalitati de intarziere) reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de întârziere aferente TVA reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in sarcina societatii a fost retinut debitul de natura TVA in suma de x lei, rezulta ca **SC x SRL** datoreaza si suma de x lei (x lei = dobanzi/majorari de intarziere + x lei = penalitati de intarziere), cu titlu de accesorii aferente TVA. Mai mult, societatea nu a depus situatii din care sa rezulte ca au calculate eronat dobanzile si penalitatile de intarziere contestate, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126, art. 137 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009, art. 1 si art. 2 din OPANAF nr. 3389/2011, art. 6, art. 7, art. 52, art. 56, art. 64, art. 65, art. 67 alin 1, art. 67¹, art. 94, art. 105, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 6.1, pct. 65.1, pct. 65.2 si pct. 102.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2004

DECIDE

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x emisa de AS3FP, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar;
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.