



DECIZIA NR. 10022/28.01.2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. BACĂU

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspecția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, prin Adresa nr..... din 31.08.2018, înregistrată sub nr....., cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L., cu sediul în municipiul Bacău, str., jud. Bacău, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Bacău sub nr. ..., cod unic de înregistrare, reprezentată de domnul ..., în calitate de administrator, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală sub nr.

Contestația este formulată, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... din ...emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., de Inspecția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău.

Suma contestată este de **S lei** și reprezintă:

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

În temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, S.C. ...S.R.L., solicită a fi stabilită data la care reprezentanții societății să se prezinte pentru susținerea orală a contestației.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat prin remitere sub semnătură de primire în data de 23.07.2018, iar contestația a fost depusă în data de 29.08.2018, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L., prin contestația nr...., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspekția Fiscală sub nr..... precizează că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. ..., emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-..., pentru suma de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de S lei, TVA în sumă de S lei și impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, pentru următoarele considerente:

I. Motive de nelegalitate

I.1. Organul de inspekție fiscală nu a procedat, potrivit dispozițiilor art. 118 alin.(5) Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că: "examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare ...".

Aceasta situație, remarcată de către reprezentatul societății încă din timpul controlului, s-a reflectat în actele finale - raport de inspekție fiscală, decizie de impunere - în cuprinsul cărora nu se regăsesc analizate, în mod nemijlocit de către organul fiscal, toate datele concrete vizând comportamentul fiscal al contribuabilului verificat, date care ar fi determinat în mod cert alte concluzii.

Identificarea și analizarea tuturor elementelor de fapt relevante, ar fi trebuit realizate de către organul de inspekție fiscală, în exercitarea atribuțiilor prevăzute de art.113 din Codul de procedură fiscală, care, la alin. (2) lit.c) se referă la "analiza și evaluarea informațiilor fiscale în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale", iar alin.(2) lit.d) se referă la „verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției”.

Contestatoarea motivează faptul că, în cuprinsul actelor fiscale se face vorbire despre „elemente noi, respectiv necesitatea verificării tuturor tranzacțiilor pentru perioada de declarare trimestru calendaristic III 2015" (pag.4 din RIF), care ar influența rezultatele inspekției fiscale, fără a se preciza în ce constau acestea în legătură directă cu societatea verificată, ci reprezintă argumente pentru extinderea verificărilor asupra TVA și impozit pe profit pentru perioada 01.07.2015 - 31.08.2015.

Același act normativ, la alin.(2) lit.g) - h), prevede că, pe lângă examinarea documentelor, organul de inspecție fiscală procedează și la solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului", respectiv la "discutarea constatărilor,, în cazul său, nu au fost solicitate explicații pe parcursul controlului pentru activitatea de comercializare mijloace auto, desfășurată în perioada verificată, iar constatările organului de inspecție fiscală privind activitatea de comercializare mijloace auto nu au fost aduse la cunoștința reprezentantului societății și nici discutate cu acesta.

Mai mult, în cuprinsul proiectului de raport de inspecție fiscală, prezintă date și constatări fiscale (venituri suplimentare de S lei aferente stocului de marfă, pierdere fiscală determinată de contribuabil) ce fac referire la un alt contribuabil, respectiv S.C. .. S.R.L. (pag. 13-14 din RIF).

Apreciază acest aspect ca fiind lipsa de profesionalism a echipei de inspecție fiscală, care a avut ca rezultat contrarierea, relativ cu rezultatele economice ale societății înregistrate și declarate, determinând reverificarea informațiilor înregistrate cu cele menționate de organul de inspecție fiscală, constatând o eroare derutantă.

Contestatoarea precizează că, la încheierea controlului, urmare a Înștiințării nr....., înregistrată la societate sub nr....., aceasta a formulat un punct de vedere înregistrat la organul de inspecție fiscală sub nr...., în condițiile în care societatea nu avea cunoștință despre constatările și răspunsurile primite de organul de control de la terți, precum și cele derutante referitoare la un alt contribuabil care nu a făcut obiectul controlului, obligație ce rezultă și din prevederile art. 130 alin.(1) Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare „contribuabilul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală".

În condițiile în care, informațiile obținute de la terții menționați în actele administrative fiscale contestate ar fi fost aduse la cunoștința societății, aceasta ar fi putut da lămuriri în cunoștință de cauză, astfel încât să poată fi stabilită în mod corect situația de fapt fiscală a societății verificate și implicit obligațiile fiscale principale suplimentare.

Societatea, fără a cunoaște constatările organelor de inspecție fiscală și fără a cunoaște mărimea obligațiilor fiscale principale suplimentare și-a exprimat intenția de achitare integrală a acestor debite, odată cu transmiterea punctului de vedere, în data de 18.07.2018, însă organul de inspecție fiscală a menționat că este prea târziu pentru achitarea debitelor.

Despre acest aspect procedural, organul de inspecție fiscală face, atât în proiect, cât și în raportul de inspecție la pag. 11, pag. 16. și pag 18 următoarea mențiune: "În perioada desfășurării inspecției fiscale,

contribuabilul a fost informat cu privire la finalizarea perioadei fiscale (01.07.2015 - 31.12.2017) și au fost stabilite obligații principale suplimentare, însă nu a solicitat în scris plata acestei obligații nefiind cazul emiterii deciziei de impunere provizorie privind obligațiile fiscale principale”.

Motivează faptul că, organul de inspecție fiscală nu au emis dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, prin care să dispună societății verificate înregistrarea debitelor stabilite prin actele administrative, dispoziția putând fi contestată și numai după rămânerea definitivă a acesteia și neîndeplinirea măsurilor stabilite, fapta ar fi constituit contravenție și nu sancționarea pentru motivele neînregistrării unor obligații, care în acest moment nu sunt certe, lichide și exigibile, ceea ce, în opinia contestatoarei, reprezintă dublă sancțiune.

Menționează că, din proprie inițiativă, a achitat integral obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin actele administrative, în sumă de S lei și prin procesul verbal de contravenție în sumă de S lei, cu OP inter-canal electronic din datele de 01.08.2018 și 13.08.2018, fără a fi informat de organul de inspecție fiscală la data de 13.07.2018, de posibilitatea achitării debitelor în timpul controlului, conform prevederilor Codului de procedură fiscală și astfel de a elimina tevatura de aplicare a celorlalte prevederi ale Codului de procedură fiscală, atât de către organul de inspecție fiscală și de executare, cât și de societatea verificată.

Urmare achitării sumelor, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău a emis Decizia de ridicare a măsurilor de executare silită asupra disponibilităților bănești nr., în dosarul de executare nr. din 23.07.2018, prin care se precizează că s-au stins integral obligațiile fiscale prevăzute în titlul executoriu, constatându-se că poprirea bancară a rămas fara obiect.

I.2. Contestatoarea invocă faptul că, lipsa analizei complete a tuturor stărilor de fapt se reflectă în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și al deciziei de impunere, în sensul că, organul de inspecție fiscală nu face trimitere concretă la probe care să susțină concluziile, obligație care este instituită în art.73 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: "organul de inspecție fiscală are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii".

Motivează că niciuna dintre ipotezele textului nu sunt îndeplinite, pentru că organul de inspecție fiscală nu a procedat, potrivit art.55 alin.(2) din același act normativ, conform căruia: "pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal administrează mijloace de probă" scop în care: „... solicită informații de orice fel din partea contribuabililor ...".

Face mențiunea că, organul de inspecție fiscală s-a prevalat în formularea concluziilor de informațiile obținute din următoarele documente: Fișa de risc fiscal nr. ... Referatul de risc fiscal nr. ..., precum și de informațiile existente în baza de date a ANAF, însă aceste documente nu au fost prezentate reprezentatului societății, ceea ce echivalează cu inopozabilitatea față de acestea și face imposibilă formularea unor apărări pertinente, în acord cu aceste documente, documentele în cauză nu puteau sta la baza actelor administrative fiscale emise decât în măsura în care informațiile cuprinse în ele erau coroborate și cu alte mijloace de probă.

Organul de inspecție fiscală nu numai că nu a prezentat probele pe care se sprijină și nu a solicitat toate informațiile necesare, dimpotrivă, nu a acceptat informațiile/documentele pe care reprezentantul societății le-a pus la dispoziție, considerând, în mod nejustificat, că: „nu a depus documente și nu a prezentat argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea” .

Cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care au fost adoptate, se regăsește și în Recomandarea (2007)7 a Comitetului de Miniștri al Statelor Membre (art. 17 pct.2) referitor la o bună administrație: „Actele individuale trebuie să fie motivate adecvat cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care a fost adoptat, cel puțin în situațiile în care acestea afectează drepturi individuale”, respectiv în Rezoluția (77)31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV) privind protecția individului în raport cu actele administrației: "Atunci când un act este de natură a aduce atingere drepturilor, libertăților sau intereselor individului, persoana interesată este informată cu privire la motivele care au stat la baza emiterii actului. Acest lucru se face fie prin indicarea motivelor în cuprinsul actului, fie, la cererea persoanei interesate, prin comunicare în scris într-un termen rezonabil".

Obligația motivării a fost preluată și menționată expres în Codul European al Bunei Conduite Administrative: "Fiecare decizie adoptată de Instituție care poate afecta în mod negativ drepturile sau interesele unei persoane, va menționa temeiurile pe care se bazează, indicând în mod clar faptele relevante și baza legală a deciziei".

1.3. Lipsa analizei complete și lipsa probelor, au generat și o nemotivare a actelor contestate, în condițiile în care dispozițiile procedurale stabilesc această obligație în sarcina organului de inspecție fiscală, ca o garanție a dreptului la informare (art.31 alin.(1) și (2) din Constituția României), a respectării legii și a ocrotirii drepturilor cetățenești, inclusiv a dreptului la apărare.

Contestatoarea motivează că, după comunicarea proiectului de raport de inspecție fiscală, societatea a înțeles să formuleze un punct de vedere în care a sesizat neregulile procedurale și de fond ale controlului efectuat, însă criticile societății au fost înlăturate de organul de inspecție fiscală care a concluzionat sec, fără explicații, că argumentele exprimate de societate nu au fost în măsură să modifice starea de fapt fiscală deja constatată.

Prin urmare, raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, nu respectă rigorile legii în privința motivării, chiar dacă, aparent, actele cuprind o apreciere a tranzacțiilor vizate de control, în fapt, în privința aspectului esențial, respectiv comportamentul fiscal al societății verificate, nu există nicio explicație/motivare.

Precizează că, simpla enumerare și preluare a unor texte de lege, pe care organul de inspecție fiscală a înțeles să își întemeieze actele, nu poate echivala cu o motivare în sensul legii, în condițiile în care ar trebui să existe o concretizare a incidenței acestor prevederi asupra situației de fapt a societății verificate.

Sub aceste aspecte, contestatoarea face următoarele precizări:

- atitudinea organului de inspecție fiscală este contradictorie, întrucât, deși reține în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că s-a verificat respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea existenței contractelor și modul lor de derulare în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil care sunt semnificative și relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;
- metoda de control utilizată este de inspecție exhaustivă, deci care caută să trateze complet un subiect, consideră că relația cu un client are un profund caracter neeconomic, că vânzarea unor autoturisme a intervenit înaintea cumpărării, aspect ilogic din punct de vedere economic, și, că organul de inspecție fiscală reîncadrează forma tranzacțiilor comerciale cu autoturisme.

Motivează că, concluzia este eronată întrucât, potrivit dispozițiilor legale în materie, dovada realității operațiunilor economice desfășurate cu un client, se face tocmai prin documente justificative, printre care, contractele de vânzare - cumpărare dintre Renault și Nobel Dent, denumirea comercială a S.C. X S.R.L., respectiv dintre... și S.C. X S.R.L., contracte nespecificate și neanalizate de organul de inspecție fiscală.

Contestatoarea exemplifică circuitul economic privind achiziția și vânzarea pentru fiecare din cele 22 autoturisme Renault și Dacia, astfel:

Pasul 1: Clientul X, emite comanda fermă către Nobel Dent (X), de regulă, comunicată prin telefon sau e-mail;

Pasul 2: Nobel Dent (X) transmite comanda către Renault, comunicată prin telefon sau e-mail;

Pasul 3: Renault emite bon de comandă ce cuprinde: pct. 1 - clientul Nobel Dent , pct. 2 - obiectul contractului, respectiv marca auto și caracteristici, cantitate, preț în euro, TVA, reducerea comercială în euro, pct. 3 - modalitatea de plată avans cu valoarea în lei și în euro;

Pasul 4: Nobel Dent, emite factura de avans către X la valoarea de achiziție mai mare cu 0,5%;

Pasul 5: X efectua plata cu instrumente bancare la valoarea în lei din factura de avans;

Pasul 6: Renault emitea factura de avans către Nobel Dent

Pasul 7: , efectua plata cu instrumente bancare către Renault;

Pasul 8: Renault emitea factura de livrare a autoturismului către Nobel Dent X, care cuprindea și ștorno avans, astfel încât factura avea valoarea zero;

Pasul 9: Nobel Dent X emitea factura de livrare a autoturismului către, care cuprindea și ștorno avans, astfel încât factura avea valoarea zero;

Pasul 10: Livrarea de către Renault în vederea intrării în posesie a automobilului contractat, conform punctului 4, lit.b) din contractul încheiat între Renault și Nobel Dent se efectua la adresa specificată de Nobel Dent, respectiv X, conform punctului V din contractul dintre Nobel Dent și X, care prevedea transmiterea documentelor transferului de proprietate și în vederea înmatriculării acestuia pe numele sau, respectiv pe X

Contestatoarea precizează faptul că, din activitatea de comercializare a autoturismelor, societatea a realizat profit impozabil, pierderea înregistrată fiind din activitatea de comercializare produse de igienă dentară, pentru care a și fost demarat controlul, deoarece prin Referatul de risc fiscal nr..... din 07.02.2018 se consemnează că în baza situațiilor financiare depuse de societate la data de 31.12.2016, acesta deține în patrimoniu stocuri în valoare de S lei (preț de achiziție).

Face mențiunea că, după ce s-a efectuat și un control inopinat la societatea afiliată S.C. ... S.R.L., (CUI ...) și organul de inspecție fiscală a constatat realitatea operațiunilor derulate între aceste două societăți afiliate, fără a se identifica nereguli și a se stabili sume suplimentare, controlul își fixează brusc obiectivele pe activitatea de comercializare a autoturismelor.

Organul de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacțiile, invocând prevederile art.11 din Codul fiscal, operațiunile comerciale de achiziție și vânzare a unui număr de 22 autoturisme Renault și Dacia, considerând: "rezonabilă aprecierea că livrările concesionarului Dedeman Automobile S.R.L. conțin prețurile de piață pe care S.C. X S.R.L. le-a diminuat în mod

nejustificat, nefiind reflectate în prețului de livrare către S.C. X S.R.L., cu suma de S lei, fiind reîntregită baza impozabilă la impozitul pe profit și TVA

Face mențiunea că, organul de inspecție fiscală invocă adresa emisă sub nr.....către concesionarul Renault și Dacia, respectiv S.C. Automobile S.R.L. și răspunsul transmis pe adresa de e-mail a solicitantului, privind prețurile de vânzare ale aceluiași tipuri de vehicule la aceeași dată cu facturile de vânzare emise de S.C. X S.R.L.

Contestatoarea precizează că nici adresa nr.... și nici răspunsul concesionarului nu au fost prezentate societății verificate, cu toate că se face precizarea că aceste documente sunt atașate la raport, iar această conduită a organului de inspecție fiscală cu privire la stabilirea obligațiilor la bugetul general consolidat al statului contravine prevederilor art. 5 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: „(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale”.

Având în vedere cele prezentate, în sensul că societatea consideră că nu are debite neachitate, stabilite nelegal de organul de inspecție fiscală, contestatoarea invocă, în temeiul art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal, întrucât acesta a fost afectat de o gravă și evidentă eroare.

II Motivele de netemeinicie.

II. 1 Taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.07.2015 - 31.12.2017.

Contestatoarea solicită verificarea și reevaluarea concluziilor organului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina S.C. X S.R.L., respectiv baza impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei.

Organul de inspecție fiscală s-a prevalat în formularea concluziilor de informațiile obținute din următoarele documente: Fișa de risc fiscal nr. ... Referatul de risc fiscal nr. 166/2018, informațiile existente în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și din răspunsul transmis de concesionarul Renault și Dacia, respectiv S.C. S.R.L. pe adresa de e-mail a organului de inspecție fiscală referitor la adresa emisă sub nr....., privind prețurile de vânzare ale aceluiași tipuri de vehicule la aceeași dată cu facturile de vânzare emise de S.C. X

II.1.1 TVA colectată

Organul de inspecție fiscală constată că societatea verificată a înregistrat TVA colectată în sumă de S lei, iar la control s-a stabilit TVA colectată în sumă de S lei, cu o diferență de S lei, aferentă reîncadrării formei

tranzacțiilor comerciale cu autoturisme Renault și Dacia în număr de 22, pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției în total de S lei.

Potrivit celor menționate în raport, organul de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacțiile, invocând prevederile art.11 din Codul fiscal considerând "rezonabilă aprecierea că livrările concesionarului S.C. Dedeman Automobile S.R.L. conțin prețurile de piață pe care S.C. X S.R.L. le-a diminuat în mod nejustificat, nefiind reflectate în prețul de livrare către S.C. X S.R.L. Astfel, suma de S lei va reîntregi baza impozabilă la impozit pe profit și TVA"

Arată că agentul Broker (dealer autorizat) care a intermediat vânzarea autoturismelor, respectiv S.C. X S.R.L. este și cumpărătorul bunurilor, tranzacțiile având un profund caracter neeconomic, deoarece acesta a achitat primul contravaloarea avansurilor și a facturilor finale în contul bancar al S.C. Nobel Dent S.R.L., pentru ca ulterior, (în aceeași zi sau în ziua următoare) S.C. Nobel Dent S.R.L. să achite contravaloarea facturilor emise de Renault Commercial România, de unde rezultă că nu existau disponibilități financiare pentru intermedierea tranzacțiilor autoturismelor, acestea provenind de la cumpărător, existând o distincție clară în aprecierea că vânzarea a intervenit înaintea cumpărării propriilor mașini către agentul broker al furnizorului, aspect ilogic din punct de vedere economic în condițiile în care S.C. X S.R.L. este și client.

Astfel, chiar dacă reducerile sunt acordate pe factură, nu pot fi tratate dintr-un singur punct de vedere și anume dacă cele două operațiuni (vânzarea și reducerea acordată) sunt tratate împreună, mai exact dacă au loc în același moment, caz în care forma de reducere acordată trebuia evidențiată separat, distinct în contul 609, caz în care ar fi trebuit evidențiate reducerile comerciale primite în sumă de S lei, aspect cu implicații fiscale asupra impozitului pe profit și TVA deoarece contribuabilul a aplicat același gen de tratament comercial la vânzare, mărfurile fiind vândute la costul total de achiziție, inclusiv reducerile comerciale consemnate în facturi.

Contestatoarea motivează că a fost cumpărător, respectiv vânzător de bună credință întrucât:

a) bunurile au fost achiziționate în baza contractului de vânzare - cumpărare a vehiculului nou încheiat între Renault Commercial România în calitate de furnizor și S.C. S.R.L., în calitate de beneficiar;

b) bunurile achiziționate au fost revândute, în actele de vânzare se regăsesc aceleași caracteristici (tip, cantități, serie motor, masă, cod radio, capacitate cilindrică, data fabricației, culoare, etc.);

c) din valorificarea bunurilor, societatea a realizat venituri impozabile și a colectat TVA, care au fost înregistrate și declarate corect, aspect recunoscut și de organul de inspecție fiscală;

d) bunurile achiziționate au fost achitate în contul furnizorilor de bunuri numai cu instrumente de plată prin bancă, iar contravaloarea bunurilor vândute a fost încasată de la client numai cu instrumente de plată prin bancă.

Operațiunile economice privind achiziția, respectiv vânzarea celor 22 autoturisme sunt evidențiate în mod sistematic și cronologic în gestiunea societății și s-au înregistrat cu respectarea prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, în sensul că au fost consemnate în momentul efectuării ei, dobândind calitatea de document justificativ.

Date fiind aceste aspecte, rezultă că argumentele în baza cărora organul de inspecție fiscală a reîntregit baza de impozitare pentru TVA și impozitul pe profit cu suma de S lei pentru activitatea de comercializare autoturisme nu sunt conforme cu reglementările fiscale în vigoare, deoarece:

- au efectuat o comparație cu prețul de vânzare a unor autovehicule de același tip și marcă a unui dealer RCR, respectiv Dedeman Automobile, societate concurentă și au apreciat că prețul de revânzare către S.C. X S.R.L. a fost diminuat în mod nejustificat, invocând aplicarea prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, însă aceste prevederi precum și normele metodologice de aplicare a acestui articol se referă la reîncadrarea formei unei tranzacții și nu la reaprecierea prețului în cazul unui contract de vânzare - cumpărare cu un preț stabilit convențional de către societățile semnatare și achitat de client, organul de inspecție fiscală nu a realizat o reîncadrare a formei, ci a efectuat ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor, prevăzut a fi aplicat în analizarea tranzacțiilor între părți afiliate, ceea ce nu este aplicabil în speță;

- au precizat eronat că forma de reducere acordată trebuia evidențiată separat distinct în contul 609 - „Reduceri comerciale primite” în conformitate cu prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, dar acest act normativ nu este menționat în raport ca temei de drept.

Prin urmare, având în vedere că organul de inspecție fiscală este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale, abordarea acestuia din cuprinsul actelor contestate este de natură să creeze o dublă impozitare, aspect care, de asemenea, nu este conform cu prevederile art.19 alin.(1), art. 21 alin.(1) și (2), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.297 alin.(1) și (2), precum și art.299 alin.(1) din Codul fiscal.

Cu privire la acest capitol, contestatoarea solicită verificarea și reevaluarea concluziilor organului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina societății privind TVA colectată, respectiv baza impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de **S lei**.

II.1.2 TVA deductibilă.

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată a înregistrat TVA deductibilă în sumă de S lei, iar la control s-a stabilit TVA deductibilă în sumă de S lei, mai puțin cu **S lei**, ce are următoarea componență:

- S lei - TVA fără drept de deducere, înregistrată în evidența contabilă în baza facturii nr. emisă de S.C. Dante Internațional S.R.L. București, în valoare de S lei, din care, TVA în sumă de 43 lei, reprezentând achiziția a două telefoane mobile;

- S lei - TVA fără drept de deducere, înregistrată în evidența contabilă în baza unui număr de 5 facturi emise de S.C. Orange România S.R.L. și înscrise în facturi ca apeluri internaționale, deși contribuabilul nu a achiziționat sau vândut produse în regiuni care ar presupune apelarea unor numere internaționale;

- S lei - TVA reprezentând contravaloare factură de retur nr. ...din 24.01.2018 în sumă de (-) S lei din care TVA în sumă de (-) S lei, emisă de S.C.S.R.L., retur ce face referire la factura nr. ... din 29.12.2017, tranzacție apreciată ca fiind fără un scop economic, pentru care s-a constatat că a influențat temporal deductibilitatea taxei.

Referitor la suma de S lei reprezentând TVA deductibilă aferentă facturii nr. emisă de S.C. Dante Internațional S.R.L. București, contestatoarea precizează că, societatea fiind înființată în anul 2015, și-a propus extinderea activității prin angajarea a doi agenți de vânzări, iar în vederea asigurării logisticii au fost achiziționate două telefoane mobile, unul pentru agentul de vânzări deja angajat (Andrei Alina Ionela) și unul pentru un al doilea agent de vânzări ce urma a fi angajat. Ulterior, nefiind angajat, al doilea telefon mobil a fost utilizat de directorul economic Robu Lilia, cu mențiunea că societatea mai avea în dotare un telefon mobil utilizat de administrator.

Având în vedere cele menționate, consideră că societatea, urmărind dezvoltarea activității și creșterea cifrei de afaceri, a procedat în concordanță cu prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal, deci achiziționarea telefoanelor mobile a fost legală și a încadrat corect operațiunea cu drept de deducere a sumei de S lei.

Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA deductibilă aferentă unui număr de 5 facturi emise de S.C. Orange România S.R.L. și înscrise în

facturi ca apeluri internaționale, contestatoarea motivează faptul că, convorbirile telefonice internaționale au fost efectuate în interesul societății, cu reprezentanți ai partenerilor de afaceri interni plecați în acea perioadă în străinătate și a încercat stabilirea unor contacte cu parteneri externi, chiar dacă nu s-a reușit efectuarea unor operațiuni de import/export.

Consideră că societatea, urmărind dezvoltarea activității și creșterea cifrei de afaceri a procedat în concordanță cu prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal, deci efectuarea convorbirilor telefonice internaționale a fost legală și a încadrat corect operațiunea cu drept de deducere a sumei de S lei.

Cu privire la TVA în sumă de S lei, reprezentând contravaloare factură de retur nr. ... emisă de S.C. X S.R.L., în suma de (-) S lei din care TVA în sumă de (-) S lei, contestatoarea motivează că la data de 29.12.2017, când s-a efectuat achiziția de mărfuri de la S.C. S.R.L., societatea nu avea cunoștință că o parte din produsele achiziționate vor fi necesare furnizorului, care a întocmit o factură parțială de stomo.

Efectul fiscal este de diminuare a TVA deductibilă la societate, și nu reprezintă tranzacție fără un scop economic pentru care a influențat temporal deductibilitatea taxei.

Cu privire la acest capitol solicită verificarea și reevaluarea concluziilor organului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina societății privind TVA deductibilă în sumă de S lei.

II.1.3 TVA de plată/de recuperat.

Precizează că la data de 31.12.2017, înregistra un sold sumă negativă a TVA de S, ca diferență dintre TVA deductibilă în sumă de S lei, TVA colectată de S lei și regularizări de S lei.

La control s-a stabilit TVA de plată în sumă de S lei, mai mare cu S lei decât TVA de recuperat de S lei, reflectat în evidența contabilă, urmare a neasigurării regimului deducerilor în suma de S lei și a colectării TVA suplimentară de S lei. Fata de TVA de recuperat declarata in suma de S lei, la control s-a stabilit TVA de plată mai mare cu S lei, urmare a neasigurării regimului deducerilor în sumă de S lei, a colectării TVA suplimentară de S lei și a sumei neconforme cu cea declarată de S lei.

II. 2 Impozit pe profit pentru perioada 01.07.2015-31.01.2017.

Și cu privire la acest capitol solicită verificarea și reevaluarea concluziilor organului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina societății, respectiv baza impozabilă în suma de S lei și impozitul pe profit în sumă de S lei.

Actele administrative fiscale contestate se bazează, pe aceleași instrumente, respectiv: Fișa de risc fiscal nr. ..., Referatul de risc fiscal nr. 166/2018, informațiile existente în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și din răspunsul transmis de concesionarul Renault și Dacia, respectiv S.C. S.R.L. pe adresa de e-mail a organelor de inspecție fiscală referitor la adresa nr., privind prețurile de vânzare ale acelorași tipuri de vehicule la aceeași dată cu facturile de vânzare emise de S.C. X

Motivează că organul de inspecție fiscală valorifică și interpretează în mod subiectiv și fără ca societatea să cunoască toate datele conținute de documente, raționamentul urmărit și aplicat este similar celui adoptat cu ocazia stabilirii obligațiilor suplimentare pentru TVA (având aceeași bază impozabilă suplimentară), astfel încât, în esență, și apărările societății sunt aceleași.

II. 3 Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, pentru perioada 01.02.2017- 31.12.2017

Contestatoarea solicită verificarea și reevaluarea concluziilor organului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale principale suplimentare stabilite în sarcina societății, respectiv baza impozabilă în sumă de S lei și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de **S lei**.

Precizează că organul de inspecție fiscală menționează că, potrivit datelor din bilanțul de verificare se înregistrează venituri aferente perioadei 01.02.2017 - 31.12.2017 reflectate în creditul contului 121 - Profit sau pierdere, suma de S lei, mai mult cu S lei decât veniturile luate în baza de calcul de către contribuabil de S lei, astfel, s-au reținut venituri suplimentare în sumă de S lei și un impozit suplimentar de S lei.

Potrivit datelor din bilanțul de verificare veniturile aferente perioadei 01.01.2017 - 31.12.2017 reflectate în conturile de venituri sunt în sumă de S lei, pentru perioada fiscală 01.01.2017 - 31.01.2017, organele de inspecție fiscală au luat în calcul la determinarea impozitului pe profit, veniturile în sumă de S lei.

Diferența de S lei, dintre veniturile totale ale exercițiului financiar 2017 în suma de S lei și veniturile luate în calcul la determinarea impozitului pe profit în sumă de S lei, constituie baza legală pentru calcularea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în conformitate cu prevederile art.53 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, baza de calcul la determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile înregistrate în sumă de S lei, așa

cum a procedat societatea și nu creditul contului 121 - Profit sau pierdere, în sumă de S lei, așa cum au procedat organele de inspecție fiscală.

Față de motivele invocate, contestatoarea solicită reaprecierea situației de fapt ficale și admiterea contestației, așa cum a fost formulată.

Totodată, având în vedere calitatea de titlu executoriu a deciziei de impunere, contestatoarea solicită suspendarea efectelor actului administrativ fiscal până la soluționarea contestației.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecția Fiscală, au efectuat inspecția fiscală la S.C. X S.R.L., pentru perioada 01.02.2017 – 31.12.2017, referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, pentru perioada 01.07.2015 – 31.12.2017, referitor la TVA și pentru perioada 01.07.2015 – 31.01.2017, referitor la impozitul pe profit, iar în urma inspecției fiscale au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., prin care au stabilit un impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar de plată în sumă de **S lei**, TVA în sumă de **S lei** și impozit pe profit în sumă de **S lei**.

Obiectul de activitate – Intermedieri în comerțul specializat în vânzarea produselor cu caracter specific, cod CAEN 4618.

În Raportul de inspecție fiscală nr. la Cap. III – Constatări fiscale, au fost consemnate următoarele:

La baza inspecției fiscale a fost întocmită Fișa de risc fiscal nr.....din 30.03.2018, cuantificată la nivelul riscului de S lei ca rezultat al marjei de profit scăzute.

Organele de inspecție fiscală precizează că la analiza de risc s-a avut în vedere și adresa nr....., emisă de Serviciul de Informații Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, prin care s-a transmis Referatul de risc fiscal nr..... în care se consemnează că în baza situațiilor financiare depuse de contribuabil la data de 31.12.2016, acesta deține în patrimoniu stocuri în valoare de S lei, iar în anul 2017, contribuabilul colectează TVA în sumă de S lei, ce corespunde unei baze impozabile de aproximativ S lei, astfel vânzările reprezintă 12% din stocurile deținute.

La control s-a constatat că S.C. X S.R.L., a achiziționat în principal pe denumirea comercială S.C..... S.R.L.

A). Cu privire la impozitul pe profit în sumă de S lei, stabilit la o bază impozabilă în sumă de S lei, pentru perioada 01.07.2015 – 31.01.2017.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea verificată a achiziționat un număr de 22 autoturisme de la S.C. Renault Commercial Roumanie S.R.L., în valoare de S lei, cu TVA în valoare de S lei, care au fost revândute către S.C. Service Auto Serus S.R.L. București, în valoare de S lei, cu TVA în valoare de S lei, respectiv:

- 2 Renault Kadjar zen energy DCI110;
- 3 Renault Clio Autenticque;
- 3 Dacia Sandero Stepway 0.9 - 90 cp;
- 1 Dacia Dokker;
- 2 Renault Captur Intens Energy DC190;
- 6 Renault Captur Xmod Energy TCE90;
- 5 Renault Clio Intens Energy.

Caracteristicile mașinilor și seriile de șasiu sunt prezentate analitic în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală.

Autoturismele achiziționate în perioada 2015 - 2016 au fost vândute în aceeași zi către S.C. S.R.L., dealer autorizat Dacia și Renault, contribuabil ce reprezintă în fapt agent de vânzări al S.C. Renault Comercial Roumanie S.R.L., așa cum rezultă din facturile în care este prezentă denumirea S.C. S.R.L., în calitate de agent cu un adaos comercial de 0,5% față de valorile înscrise în facturile de achiziție.

Au fost analizate facturile de achiziție ale autovehiculelor, în concordanță cu înregistrările contabile, constatându-se că fiecare factură de achiziție are în componența ei reducerea comercială valorică oferită de S.C. Renault Commercial Roumanie S.R.L.

Organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, reducerile acordate clienților pot fi comerciale sau financiare, iar modul de înregistrare în contabilitate a reducerilor este diferit, în funcție de tipul de reducere, respectiv comercială sau financiară, motiv pentru care au analizat separat cele două cazuri.

Menționează că reducerile comerciale se înregistrează în contabilitate diferit, în funcție de următoarele aspecte:

- sunt acordate la momentul facturării și înscrise pe factura de achiziție;
- sunt acordate ulterior facturării și înscrise pe o altă factura.

În situația reducerilor comerciale acordate la momentul facturării și înscrise pe factura de achiziție, tratamentul contabil în ceea ce privește cumpărătorul, reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție, ajustează în sensul reducerii costului de achiziție al bunurilor.

Reducerile de preț acordate ulterior facturării, includ reducerile comerciale legate de bunuri și reducerile comerciale legate de prestări de servicii.

Cu privire la reducerile comerciale legate de bunuri, în ceea ce privește cumpărătorul, pentru a stabili modul de înregistrare în contabilitate a reducerilor, acesta va trebui să analizeze următoarele aspecte:

- dacă achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, în această situație, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează costul de achiziție al bunurilor;

- dacă bunurile cărora le sunt aferente reducerile mai sunt sau nu în gestiune, respectiv în cazul în care stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare mai sunt în gestiune, reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă. În schimb, în cazul în care stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 - Reduceri comerciale primite), pe seama conturilor de terți.

În ceea ce privește vânzătorul, pentru a stabili modul de înregistrare în contabilitate a reducerilor, acesta le va analiza dintr-un singur punct de vedere, și anume dacă cele două operațiuni (vânzarea și reducerea acordată) sunt tratate împreună, mai exact dacă au loc în același moment.

În condițiile în care vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare.

Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă (respectiv dacă sunt acordate odată cu vânzarea sau separat), se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”), pe seama conturilor de terți.

Reducerile comerciale legate de prestări de servicii primite/acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, respectiv dacă acestea sunt primite/acordate sau nu concomitent cu prestarea de servicii (tratate sau nu împreună), se evidențiază distinct în contabilitate, în cazul cumpărătorului cu ajutorul contului 609 - Reduceri comerciale primite, iar al vânzătorului prin intermediul contului 709 - Reduceri comerciale acordate, pe seama conturilor de terți.

Organele de inspecție fiscală apreciază că, prin achiziția în aceeași zi a unui autoturism și vânzarea lui la aceeași dată cu achiziția, în fapt nu presupune o intrare în posesie, autoturismele neintrând în gestiunea S.C. X S.R.L., deși fiecărui autoturism îi este atașată o notă de intrare recepție, fără a fi determinată o posesie în fapt și nici în drept, dreptul de proprietate include atât dreptul de folosință, dreptul de posesie, cât și dreptul de a dispune de un bun, însă în cazul analizat, posesia nu a fost dovedită.

Precizează că dreptul de folosință este un atribut al dreptului de proprietate, constând în posibilitatea titularului acestuia de a întrebuința în interesul său bunul care îi aparține și de a dobândi produsele și veniturile obținute din utilizarea lui.

De asemenea, organele de inspecție fiscală fac precizarea că agentul Broker (dealer autorizat) care a intermediat vânzarea autoturismelor respectiv S.C.S.R.L., este și cumpărătorul bunurilor, tranzacțiile având un profund caracter neeconomic, cu atât mai mult, S.C. S.R.L., care este agent al S.C. S.R.L., a achitat primul contravaloarea avansurilor și facturilor finale în contul bancar al S.C. S.R.L. (S.C. X S.R.L.) pentru ca ulterior (în aceeași zi sau în ziua următoare, sau chiar la patru zile), S.C. Nobel Dent S.R.L. să achite contravaloarea facturilor emise de S.C. S.R.L., de unde rezultă că nu existau disponibilitățile financiare pentru intermedierea tranzacțiilor autoturismelor, acestea provenind de la cumpărător, existând o distincție clară în aprecierea că vânzarea a intervenit înaintea cumpărării mărfurilor, aspect illogic din punct de vedere economic, în condițiile în care, S.C. X S.R.L. este și client.

Astfel, reducerile chiar dacă sunt acordate pe factură, nu pot fi tratate dintr-un singur punct de vedere și anume dacă cele două operațiuni (vânzarea și reducerea acordată) sunt tratate împreună, mai exact dacă au loc în același moment, caz în care, forma de reducere acordată trebuia evidențiată separat, distinct, în contul 609 - Reduceri comerciale primite, caz în care ar fi trebuit evidențiate reducerile comerciale primite în sumă de 99.406 lei, aspect cu implicații fiscale asupra impozitului pe profit și TVA deoarece contribuabilul a aplicat același gen de tratament comercial la livrare, mărfurile fiind vândute la costul total de achiziție, inclusiv reducerile comerciale consemnate în facturi.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că, prin adresa nr. ... în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a societății verificate, s-au solicitat informații de la un concesionar Renault și Dacia, respectiv de la S.C. S.R.L. Bacău, care a comercializat aceleași tipuri de vehicule, privind prețul de vânzare autovehicole comercializate la data înscrisă în facturile de vânzare către S.C. S.R.L.

Pe adresa de e-mail a organelor de inspecție fiscală a fost primit răspunsul S.C. S.R.L., de unde rezultă o similitudine față de prețurile de achiziție ale S.C. ... S.R.L., însă diferite față de prețurile de vânzare către S.C. ... S.R.L., deoarece acestea nu au ținut cont de reducerile de preț acordate, nici la achiziție (ca și înregistrări contabile și nici la vânzare).

Organele de inspecție fiscală precizează că, din răspunsul oferit de S.C. ... S.R.L., rezultă prețuri de vânzare fără TVA ce includ promoții de S lei, raportat la prețul de achiziție de pe facturi de S lei, înscris pe facturile emise de S.C. S.R.L., inclusiv reducerea comercială ce a ajustat reducerea costului de achiziție în contabilitatea S.C. X S.R.L., caz în care se consideră rezonabilă aprecierea că livrările concesionarului S.C. S.R.L. conțin prețurile de piață pe care societatea verificată le-a diminuat în mod nejustificat, nefiind reflectate în prețul de livrare către S.C. ... S.R.L.

Astfel, cu suma de **S lei**, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă la impozit pe profit și TVA prin reîncadrarea tranzacțiilor conform art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.11 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 01.07.2015 – 31.01.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază suplimentară a impozitului pe profit în sumă de **S lei**, ca rezultat al stabilirii de cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei, aferente achizițiilor de la S.C. S.R.L. și S.C. S.A., cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, precum și a stabilirii de venituri suplimentare în sumă de S lei, influențate de pierderea fiscală declarată de societate în sumă de S lei, fapt ce a condus la stabilirea unui impozit pe profit în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} + S \text{ lei} - S \text{ lei} \times 16\%$).

B. Referitor la TVA în sumă de S lei, stabilită la o bază impozabilă în sumă de S lei, pentru perioada 01.07.2015 – 31.12.2017.

La control, s-a stabilit TVA deductibilă în sumă de S lei, mai puțin cu **S lei**, față de TVA deductibilă înregistrată de contribuabil, ce are următoarea componență:

- S lei, TVA fără drept de deducere înregistrată în evidența contabilă în baza facturii nr., emisă de S.C. S.R.L. București în valoare de S lei, din care TVA în sumă de S lei, reprezentând achiziția a două telefoane mobile Nokia, în condițiile în care, în aceeași lună, contribuabilul a mai achiziționat un telefon mobil de la S.C. Dante Internațional S.R.L. București, caz în care au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- S lei, TVA fără drept de deducere înregistrată în evidența contabilă în baza unui număr de 5 facturi emise de S.C. Orange Romania S.A. și

înscrise în facturi ca apeluri internaționale, deși contribuabilul nu a achiziționat sau vândut produse în regiuni care ar fi presupus apelarea unor numere internaționale, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. respectiv art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- S lei, TVA reprezentând contravaloare factură de retur nr. din 24.01.2018, emisă de S.C. ... S.R.L. în sumă de (-) S lei din care TVA de (-) S lei, retur ce face referire la factura nr. din 29.12.2017 în sumă totală de S lei, din care, S lei, bază impozabilă și S lei TVA, tranzacție apreciată ca fiind fără un scop economic, pentru care s-a constatat că a influențat temporar deductibilitatea taxei, conform prevederilor art.297 alin.(1), art.280 alin.(1) și alin.(2), art. 281 alin.(1) și art.282 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La control s-a stabilit TVA colectată suplimentar de **S lei** la o bază impozabilă în sumă de S lei, aferentă reîncadrării formei tranzacțiilor comerciale cu un număr de autoturisme, pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, în conformitate cu prevederile art.137 alin. (1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.286 alin.(1) lit.a) și art. 291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin deconturile TVA s-a declarat TVA de recuperat în sumă de 2.540 lei, cu o diferență de **S lei** față de TVA de recuperat evidențiată în contabilitate de S lei, contrar prevederilor art.102 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

TVA de plată stabilit la control de S lei este mai mare cu **S lei**, față de TVA de recuperat declarată de S lei, urmare a neasigurării regimului deducerii TVA în sumă de **S lei**, a colectării TVA suplimentară de **S lei** și a sumei neconforme cu cea declarată în sumă de **S lei**.

C. Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, stabilit la o bază impozabilă în sumă de S lei, pentru perioada 01.02.2017 – 31.12.2017.

Organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit datelor din balanța de verificare, veniturile aferente perioadei 01.02.2017 - 31.12.2017, reflectate în creditul contului bilanțier 121 - Profit sau pierdere, sunt în sumă de S lei, mai mult cu S lei decât veniturile luate în baza de calcul de către contribuabil de S lei.

Au stabilit astfel venituri suplimentare de S lei aferente lunii februarie 2017 ce conduce la un impozit total S lei care modifică impozitul stabilit de contribuabil de S lei, suplimentar cu suma de S lei, stabilit în conformitate cu prevederile art.49, art.51 alin.(1) lit.c) și art.53 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, **organul de soluționare reține următoarele:**

A. Referitor la aspectele procedurale legale, cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare privind modul de desfășurare a inspecției fiscale atrag nulitatea actelor administrative fiscale emise în urma inspecției fiscale.

În fapt, Inspecția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr., care au fost comunicate contribuabilului prin remitere sub semnătură de primire în data de

Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L., invocă faptul că actele administrative fiscale sunt nelegale și netemeinice, având în vedere următoarele:

- organele de inspecție fiscală nu au procedat la examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare, fiind încălcate prevederile art.73 alin.(2), art.118 alin.(5) și art.131 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- lipsa analizei complete și lipsa probelor au generat și o nemotivare a actelor contestate, obligație prevăzută la art.95 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.
- încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului prevăzut la art. 124 și art.130 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe parcursul inspecției fiscale nu i-au fost aduse la cunoștință aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală.

În drept, potrivit prevederilor art.5, art.6, art.7, art.9, art.12, art.15, art. 55, art.58, art.64, art.65, art.72, art.73, art.124 și art.130 din Legea nr.

207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 5

“Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale”.

ART. 6

“Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...].”

ART. 7

“Rolul activ

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor) prevăzute 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/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului 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/plătitorului. 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 examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

ART. 9

“Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.

ART. 12

“Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul”.

ART. 15

“Eludarea legislației fiscale

(1) În cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate”.

ART. 55

“Mijloace de probă

(1) Constituie probă 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 probă, care nu sunt interzise de lege.

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări 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.

ART. 58

“Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul/Plătitorul 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/plătitorul are sau

a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. 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. În cerere organul fiscal trebuie să specifice 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”.

ART. 64

“Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.

ART. 65

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

ART. 72

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului 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”.

ART. 73

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.

ART. 124

“Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

(1) *La începerea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul trebuie informat că poate numi persoane care să dea informații. Dacă informațiile furnizate de contribuabil/plătitor sau de către persoana numită de acesta sunt insuficiente, atunci organul de inspecție fiscală se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații necesare realizării inspecției fiscale.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.*

ART. 130

“Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale”.*

Din textele de lege citate rezultă că organul fiscal trebuie să aplice unitar prevederile legale pe teritoriul României, să stabilească corect obligațiile datorate bugetului general consolidat, acesta este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, să înștiințeze contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin.

Înainte luării unei decizii, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea să-și exprime punctul de vedere cu privire la luarea deciziei, iar relațiile dintre contribuabili și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună credință, în scopul realizării cerințelor legii.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală, registrele de evidență și orice documente sau înscrisuri, inspecția putând să fie efectuată la sediul organelor de inspecție sau la domiciliul contribuabilului.

Totodată, organul fiscal, utilizează ca probe orice elemente de fapt care servesc la constatarea stării de fapt fiscale, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă.

La art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se menționează că organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au avut în vedere toate mijloacele de probă puse la dispoziție pentru determinarea

corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere atât elementele de formă cât și cele de fond.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, precum și din cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr., se rețin următoarele:

- inspecția fiscală s-a efectuat în perioada 04.05.2018 – 13.07.2018, la sediul social al S.C. X S.R.L., din municipiul Bacău, C.....- prin adresa nr. ..., confirmată de primire în aceeași zi, administratorul S.C. X S.R.L., a fost înștiințat că în data de 13.07.2018, ora 10, la sediul organelor de inspecție fiscală va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, urmare a încheierii inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., la adresă fiind anexat și proiectul raportului de inspecție fiscală;

- prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, sub nr. ..., contribuabilul a transmis punctul său de vedere la proiectul de raport de inspecție fiscală, iar în Raportul de inspecție fiscală nr. ..., Capitolul VI - Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul, organele de inspecție fiscală au prezentat sinteza punctului de vedere al S.C. X S.R.L. și au concluzionat că motivele exprimate de societate privind constatările din raport nu au fost în măsură să modifice starea de fapt fiscală.

Prin urmare se constată următoarele:

- organele de inspecție fiscală au respectat procedura privind inspecția fiscală, societatea a fost avizată în legătură cu începerea inspecției fiscale, administratorul și-a exprimat punctul de vedere în legătură cu constatările organelor de inspecție fiscală și a formulat contestație;

- organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea în baza documentelor puse la dispoziție de societate, solicitând explicații atunci când unele aspecte constatate nu erau clare;

- pentru diferențele constatate, organele de inspecție fiscală au precizat în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere, motivele de fapt și de drept;

- organele de inspecție fiscală au înștiințat pe administratorul societății despre data, ora și locul desfășurării discuției finale, iar acesta și-a exprimat punctul de vedere în urma primirii proiectului de raport de inspecție fiscală;

- pe parcursul desfășurării inspecției fiscale fost aduse la cunoștință contribuabilului constatările fiscale și obligațiile suplimentare, însă acesta nu a solicitat în scris plata obligațiilor, nefiind cazul emiterii deciziei de impunere provizorie privind obligațiile fiscale principale;

- precizările referitoare la Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. BCG - AIF ... și a Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr., nu pot fi avute în vedere la soluționarea contestației,

societatea având posibilitatea contestării acestor acte la instanța de judecată, aspect înserat în conținutul actelor invocate;

- pe tot parcursul controlului, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise reprezentantului societății explicații scrise în conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aspect care infirmă motivațiile contestatoarei cu privire la necunoașterea constatărilor organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește nerespectarea principiului bunei credințe, invocat de societatea contestatoare, respectiv: „*Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii*”, se reține că, buna credință se prezumă, potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil român, consacrat prin art.14 alin.(2) din Legea nr.287/2009 republicată, privind Codul civil, iar reaua credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare.

Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale nr. 73/1995, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței, societatea contestatoare neinvocând nici un argument în acest sens.

Se mai reține faptul că, potrivit art.46 și art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 46

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;[...].”*

“Art. 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

Exemplarul 4/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Data 22. 01..2019, ora 15

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

Din aceste texte citate, rezultă că elementele precizate la art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui, ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art.175 alin.(1) din Codul de procedură civilă, coroborat cu art.3 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal „este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia”.

Organul de soluționare competent constată faptul că inspectia fiscală s-a desfășurat fără încălcarea prevederilor legale, ca urmare, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BC ..., întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., a fost emisă în mod legal.

De asemenea, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii condițiilor cumulate prevăzute de lege.

Având în vedere faptul că actele administrative fiscale atacate au fost întocmite conform prevederilor legale în vigoare și că aspectele procedurale invocate de societate nu sunt întemeiate, urmează a se respinge contestația, ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

B. Referitor la obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei**, din care impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-BC ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, cauza supusă soluționării este legalitatea stabilirii pentru S.C. X S.R.L., a acestor obligații fiscale, în condițiile în care motivațiile contestatoarei nu sunt în măsură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. ... prin care au stabilit diferența de impozit pe profit în sumă de S lei și diferența de TVA în sumă S lei.

Cu privire la impozitul pe profit stabilit pentru perioada 01.07.2015 - 31.01.2017, la o bază suplimentară a bazei de impunere cu suma de S lei, ca rezultat al stabilirii de cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor efectuate de la S.C. Dante Internațional S.R.L. și S.C. Orange Rmânia S.A., care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri în sumă de S lei, a stabilirii de venituri suplimentare în sumă de S lei, rezultate din ajustarea efectelor fiscale a tranzacțiilor comerciale cu autoturisme (S.C. Renault Comercial Roumanie S.R.L. - S.C. S.R.L., în prezent S.C. X S.R.L. - S.C. S.R.L.), influențată de pierderea fiscală declarată de contribuabil de S lei, fapt ce a determinat la calculul uni impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, după cum urmează:

Pentru anul 2015, s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei, la o bază impozabilă în sumă de S lei, după cum urmează:

- S lei - cheltuieli nedeductibile, care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, fiind efectuate în favoarea administratorului;

- S lei - venituri suplimentare determinate de reîncadrarea formei tranzacțiilor comerciale cu autoturismele, pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției;

- (-) S lei - pierdere fiscală stabilită de societate.

Pentru anul 2016, s-a stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de S lei, la o bază impozabilă în sumă de S lei, astfel:

- S lei - cheltuieli nedeductibile, care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, fiind efectuate în favoarea administratorului;

- S lei - venituri suplimentare determinate de reîncadrarea formei tranzacțiilor comerciale cu autoturismele pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției;

- (-) S lei - pierdere fiscală stabilită de societate.

Referitor la diferența de TVA în sumă de S lei, stabilită suplimentar pentru perioada 01.07.2015 - 31.12.2017, aceasta are următoarea componență:

- S lei - TVA fără drept de deducere înregistrată în evidența contabilă în baza facturii nr. emisă de S.C. Dante Internațional S.R.L. București, în valoare de S lei, din care, TVA în sumă de S lei, reprezentând a două telefoane mobile, în condițiile în care, în aceeași lună contribuabilul a mai achiziționat un telefon mobil, achiziția nefiind în folosul operațiunilor taxabile;

- S lei - TVA fără drept de deducere înregistrată în evidența contabilă în baza unui număr de 5 facturi emise de S.C. S.A. și înscrisă în facturi ca apeluri internaționale, cu toate că societatea verificată nu a achiziționat sau vândut produse în regiuni care ar fi presupus apelarea unor numere internaționale;

- S lei - TVA colectată suplimentar aferentă reîncadrării formei tranzacțiilor comerciale cu un număr de 22 autoturisme Renault și Dacia, pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, în sumă totală de S lei, motivat de faptul că agentul broker (dealer autorizat) care a intermediat vânzarea autoturismelor, respectiv S.C. X S.R.L. este și cumpărătorul bunurilor tranzacționate având un profund caracter neeconomic, cu atât mai mult cu cât S.C. X S.R.L. - agent al S.C. S.R.L. a achitat primul contravaloarea avansurilor și facturilor finale în contul S.C. Nobel Dent S.R.L., în prezent S.C. X S.R.L., pentru ca ulterior (în aceeași zi sau în ziua următoare, sau chiar la patru zile) S.C. S.R.L., să achite contravaloarea facturilor emise de S.C. Renault Comercial Roumanie S.R.L., de unde rezultă că nu existau disponibilitățile financiare pentru intermedierea tranzacției. Astfel, reducerile chiar dacă sunt acordate pe factură nu pot fi tratate dintr-un

Exemplarul 4/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Data 22. 01..2019, ora 15

punct de vedere și anume dacă cele două operațiuni (vânzarea și reducerea acordată) sunt tratate împreună, mai exact dacă au loc în același moment, caz în care, forma de reducere acordată trebuie evidențiată separat, distinct în contul 609 - Reduceri comerciale primite, respectiv trebuiau evidențiate reducerile comerciale primite în sumă de S lei, aspect cu implicații fiscale asupra impozitului pe profit și al TVA, deoarece contribuabilul a aplicat același gem de tratament comercial la livrare, mărfurile fiind vândute la costul total de achiziție, inclusiv reducerile comerciale consemnate în facturi, fapt pentru care, suma de S lei reprezintă un venit suplimentar realizat din tranzacții comerciale comerciale cu autoturisme, supuse impozitării și taxei. Prin adresa nr. BCG - AIF ... din 03.07.2018, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale la S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la concesionarul Renault și Dacia, respectiv de la S.C. Dedeman Automobile S.R.L. Bacău care a comercializat aceleași tipuri de vehicule privind prețurile de vânzare a autovehiculelor la datele de vânzare a celor 22 autoturisme către S.C. S.R.L. Pe adresa de e-mail a organelor de inspecție fiscală s-a primit răspunsul S.C. S.R.L. Bacău, de unde rezultă o similitudine față de prețurile de achiziție ale S.C. X S.R.L., însă fiferită față de prețurile de vânzare către S.C. S.R.L., deoarece nu s-a ținut cont de reducerile de preț acordate nici la achiziție (ca și înregistrări contabile și nici la vânzare);

- S lei - TVA de plată neconformă cu suma declarată de societate.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatoarea motivează următoarele:

- societatea a fost cumpărător/vânzător de bună credință și a respectat reglementările legale în vigoare, având în vedere faptul că bunurile au fost achiziționate în baza contractului încheiat cu S.C. ... S.R.L., bunurile au fost revândute, a realizat venituri impozabile și a colectat TVA, contravaloarea nunurilor a fost achitată prin bancă, iar operațiunile economice privind achiziția, respectiv vânzarea celor 22 autoturisme sunt evidențiate în gestiunea societății și au fost înregistrate cu respectarea prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- cu ocazia susținerii orale a contestației care a avut loc în data de 20.09.2018, administratorul S.C. X S.R.L., precizează că organele de inspecție fiscală au făcut comparația cu prețurile practice de S.C. Dedeman Automobile S.R.L. Bacău, comparația nefiind concludentă întrucât marja a fost mărită și precizează că o să prezinte o listă de prețuri practice în acea perioadă de S.C. S.R.L.;

- referitor la cele trei telefoane mobile, precizează că sunt utilizate de agentul de vânzări, de directorul economic și de administratorul societății;

Exemplarul 4/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Data 22. 01..2019, ora 15

- cu privire la apelurile internaționale motivează că au fost efectuate în interesul societății, convorbirile au fost efectuate cu reprezentanți ai partenerilor de afaceri, plecați în acea perioadă în străinătate și a încercat stabilirea unor contacte cu parteneri externi, chiar dacă nu s-a reușit efectuarea unor operațiuni de import/export.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.11, art.19, art.21, art.145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, precum și prevederile art.11, art.19, art.25, art.281, art.282, art.286 și art. 291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, care stipulează:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

“Art.11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) *La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

“Art. 19

Reguli generale

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

“Art. 21 Cheltuieli

(1) *Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

e) *cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;*

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; [...].”

“Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.[...].

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”

“Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;[...].”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

“Art. 19

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu

Exemplarul 4/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Data 22. 01..2019, ora 15

prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală”.

“Art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;[....]”.

“Art.281 „Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol”.

“Art.282 “Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”.

“Art.286 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 terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[....]”.

Referitor la reducerile comerciale, se reține faptul că, acestea se acordă de către furnizor/prestator în favoarea clientului/beneficiarului.

Conform prevederilor pct. 76 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014:

“(1) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor. Atunci când achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor.

(1[^]1) Dacă reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziție acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziționate, acestea se înregistrează în contabilitate la valoarea justă, pe seama veniturilor curente

(contul 758 "Alte venituri din exploatare") în cazul stocurilor, respectiv a veniturilor în avans (contul 475 "Subvenții pentru investiții"), în cazul imobilizărilor corporale și necorporale. Veniturile în avans aferente acestor imobilizări se reiau în contul de profit și pierdere pe durata de viață a imobilizărilor respective.

(2) Reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune. Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite"), pe seama conturilor de terți.

(2¹) În cazul în care informațiile deținute nu permit corectarea valorii stocurilor, potrivit alin. (2), reducerile menționate la acel alineat se reflectă, de asemenea, pe seama contului 609 "Reduceri comerciale primite.[...].

(3) Atunci când vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare.

(4) Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.[...].

Având în vedere prevederile legale menționate, se reține faptul că, la stabilirea impozitului sau a unei taxe, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.[...]."

Se mai reține faptul că, reducerile comerciale chiar dacă sunt acordate pe factură nu pot fi tratate dintr-un singur punct de vedere și anume cele două operațiuni (vânzarea și reducerea acordată) sunt tratate împreună, mai exact dacă au loc în același moment, caz în care, forma de reducere acordată trebuie evidențiată separat, distinct în contul 609, situație în care ar fi trebuit evidențiate reducerile comerciale primite în sumă de S lei, aspect cu implicații fiscale asupra impozitului pe profit și TVA, deoarece contribuabilul a aplicat același gen de tratament comercial la livrare, mărfurile fiind vândute la costul total de achiziție, inclusiv reducerile comerciale consemnate în facturi, fapt pentru care suma de S lei reprezintă un venit suplimentar realizat din tranzacțiile comerciale cu autoturisme, pentru veniturii fiind datorat impozit pe profit și TVA.

Se mai reține faptul că, nu sunt cheltuieli deductibile cele efectuate în favoarea acționarilor sau asociațiilor precum și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, în speță societatea nu justifică faptul că achiziția telefoanelor mobile și convorbirile internaționale, reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

Cu privire la TVA, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor, baza de impozitare o reprezintă tot ce constituie contrapartida obținută din partea cumpărătorului.

Referitor la declararea incorectă a taxei, se reține faptul că, conform art.327 din Codul fiscal, orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului.

Față de aceste considerente, organul de soluționare reține faptul că, societatea nu depune probe așa cum susține în contestație și cu ocazia susținerii orale a contestației, prin care să demonstreze o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiind a contribuabilului, potrivit art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care precizează că: *“(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.

Ca urmare, se constată că legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferența impozit pe profit în sumă de **S lei** și diferența de TVA în sumă de **S lei**, urmând ca contestația formulată de S.C. X S.R.L., să fie respinsă ca neîntemeiată, în temeiul prevederilor **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1. lit.a)** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, potrivit căroră *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*

C. Referitor la diferența în sumă totală de **S lei**, din care, TVA în sumă de **S lei** și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de **S lei**, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. din 19.07.2018, emisă de Inspecția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, cauza supusă soluționării este a ne pronunța asupra legalității stabilirii acestei diferențe, în condițiile în care, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. din 19.07.2018, organele de inspecție fiscală, au stabilit această diferență astfel:

- S lei, reprezintă TVA aferentă facturii de retur marfă nr. din 24.01.2018 emisă de S.C. ...S.R.L., în sumă de (-) S lei, cu TVA în sumă de (-) S lei, retur ce face referire la factura nr., în sumă totală de S lei, din care, S lei bază impozabilă și S lei TVA, tranzacție apreciată ca fiind fără scop economic;

- S lei, reprezintă impozitul pe veniturile microîntreprinderilor calculat asupra veniturilor suplimentare în sumă de S lei, aferente lunii februarie 2017.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatoarea motivează următoarele:

- cu privire la TVA în sumă de S lei, cu ocazia susținerii orale a contestației care a avut loc în data de 20.09.2018, contestatoarea motivează faptul că factura de retur în cauză a fost emisă în luna ianuarie 2018, anul 2018 nefiind cuprins în perioada verificată;

- cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, contestatoarea motivează faptul că, potrivit bilanței de verificare încheiată la data de 31.12.2017, a realizat venituri în sumă totală de S lei, iar în luna ianuarie 2017 a realizat venituri în sumă de S lei, care au fost luate în calcul la

determinarea impozitului pe profit. Ca urmare, diferența de venituri în sumă de S lei, dintre veniturile totale ale exercițiului financiar 2017 în sumă de S lei și veniturile luate în calcul la determinarea impozitului pe profit în sumă de S lei, constituie baza legală la calcularea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

În drept, potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

[...]

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;[...]”.

Prin urmare, în cadrul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația stabilirii corecte a bazei de impunere și a diferențelor datorate de contribuabili.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că pentru TVA, perioada supusă inspecției fiscale a fost **01.07.2015 - 31.12.2017**, iar TVA în sumă de S lei este aferentă facturii nr., luna ianuarie 2018 nefiind inclusă în perioada supusă inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să stabilească diferențe de obligații fiscale aferente unei perioade neavizată și nespecificată în actul administrativ fiscal contestat.

Cu privire la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de 21 lei, se reține faptul că, S.C. S.R.L., a declarat corect veniturile în sumă de S lei, aferente perioadei 01.02.2017 - 31.12.2017, perioadă în care a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, întrucât potrivit balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2017, a realizat venituri în sumă totală de S lei, iar în luna ianuarie 2017 a realizat venituri în sumă de S lei, care au fost luate în calcul la determinarea impozitului pe profit.

Ca urmare, veniturile în sumă de S lei, stabilite ca diferență între veniturile totale ale exercițiului financiar 2017 în sumă de S lei și veniturile luate în calcul la determinarea impozitului pe profit în sumă de S lei,

constituie baza legală la calcularea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Având în vedere prevederile legale menționate, precum reținerile de mai sus, pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”, urmează să se admită contestația și să se anuleze parțial Decizia de impunere nr., pentru TVA în sumă de S lei și pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei.

D. Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea efectelor și executării actului contestat, se reține că **art.272 alin.(1)** și **alin.(2)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării contestației, reglementează competența organelor de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice”.

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține faptul că organele specializate în soluționarea contestațiilor, constituite la nivelul direcțiilor generale regionale a finanțelor publice teritoriale, au competența strict prevăzută de legiuitor, situație în care acestea nu se pot investi decât cu soluționarea contestațiilor care privesc sume stabilite în decizii de impunere, în actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, în decizii de regularizare privind datoria vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizii de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziilor de reverificare.

Se mai reține faptul că la **art.278 alin.(1) și alin.(2)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele: *“Suspendarea executării actului administrativ fiscal*

(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune [...].”

Față de această situație, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași nu are competența materială de a soluționa solicitarea formulată de S.C. X S.R.L., privind suspendarea actului contestat, competența de soluționare aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele reținute, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca **neîntemeiată**, a contestației formulate de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, pentru suma totală de **S lei**, din care, impozit pe profit în sumă de **S lei** și TVA în sumă de **S lei**.

Art. 2 **Admiterea și anularea parțială** a Deciziei de impunere nr. F-BC, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 19.07.2018, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău,

Inspekția Fiscală, pentru suma totală de **S lei**, din care, TVA în sumă de **S lei** și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de **S lei**.

Art. 3 Constată **necompetența materială** a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași privind suspendarea actului contestat, aceasta aparținând instanței judecătorești competente, potrivit legii.

Art. 4 Serviciul Soluționare Contestații 2 va comunica decizia contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Inspekția Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

Art. 5 În conformitate cu prevederile art.273 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac. Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bacău