



DECIZIA NR 10290/14.12.2018

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., JUD. VASLUI înregistrată la Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui
sub nr. VSG-REG X/25.07.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, cu Adresa nr. VSG-AIF X/08.08.2018, înregistrată la instituția noastră sub nr. 2X4/10.08.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Vaslui sub nr. JX, cu sediul în mun. Huși, str. X bl. X, scX, parter, jud. Vaslui, prin administrator d-l X, obiectul principal de activitate cod CAEN 9200 „*Activități de jocuri de noroc și pariuri*”.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-VS X/29.06.2018, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe profit;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentei cu Adresa nr. X/06.07.2018, sub semnătură, în data de **10.07.2018**, iar contestația a fost depusă în data de **25.07.2018** la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, unde a fost înregistrată sub nr. X.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) 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. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018 pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, solicitând anularea acesteia.

Contestatoarea precizează faptul că impozitul pe profit în sumă de S lei este aferent bazei impozabile în sumă de S lei ce reprezintă cheltuieli cu taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc potrivit OUG nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, taxa datorată anticipat pe trimestrul I 2015, cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit ce nu a fost înregistrată în perioada la care se referă, și anume trimestrul I 2015, ci în trimestrul IV 2014.

Potrivit prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și punctual pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 „*Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală*”.

Având în vedere prevederile art. 105 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „*În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal*”, petenta menționează faptul că a fost în imposibilitatea de a corecta declarația aferentă trimestrului I 2015, iar organul fiscal nu a ajustat corespunzător baza de impozitare și obligația de plată aferentă trimestrului I 2015, în sensul diminuării.

Petenta invocă prevederile art. 4 din Codul de procedură fiscală precizând faptul că organul fiscal avea obligația de a emite o decizie de impunere cu diminuarea bazei de impunere cu suma de S lei și a obligației de plată cu suma de S lei, aferentă trimestrului I 2015, conform art. 131 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, consideră abuzivă și ilegală reținerea de către organul fiscal ca și cheltuială nedeductibilă a sumei de S lei, fără să emită o decizie de impunere cu minus pentru trimestrul I 2015 cu consecința dublării impozitului pe profit datorat de societate în sumă de S lei.

Contestatoarea precizează faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei este aferentă bazei impozabile în sumă de S lei ce reprezintă achiziția unui autoturism în luna aprilie 2015, pe care organul fiscal o consideră deductibilă fiscal în cotă de 50%.

Petenta menționează faptul că raportat la prevederile art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și punctul 45¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, organul fiscal nu a ținut cont de foile de parcurs aferente acestui autovehicul, pe care le anexează în susținere, care cuprind toate informațiile solicitate de normele metodologice și în plus marca, numărul de înmatriculare, conducătorul auto, data alimentării, cantitatea, stoc rezervor, kilometrajul la bord de la o foaie de parcurs la următoarea, din care rezultă că autovehiculul a fost utilizat în scopul activității economice.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Activitatea de Inspecție Fiscală, a efectuat la **S.C. X S.R.L.** inspecția fiscală încheind Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/29.06.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018, prin care au consemnat următoarele:

- Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2012-31.12.2017 pentru impozitul pe profit și 01.01.2013-31.12.2017 pentru taxa pe valoarea adăugată;

- Obiectul principal de activitate cod CAEN 9200 „*Activități de jocuri de noroc și pariuri*”.

Organul de inspecție fiscală face următoarele precizări:

La 31.12.2014 societatea declara prin Declarația de impozit pe profit, Cod 101, un profit impozabil în sumă de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de S lei. Din verificarea efectuată, organul de inspecție fiscală a constatat o diferență de profit impozabil în sumă de S lei ce reprezintă cheltuieli cu impozite și taxe înregistrate eronat la stabilirea profitului impozabil. Diferenței de profit impozabil în sumă de S lei îi este aferent un impozit pe profit în sumă de **S lei**.

Diferența de taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de S lei, stabilită de organul de inspecție fiscală, este aferentă facturii fiscale privind achiziția unui autoturism, înregistrată în luna aprilie 2015, în valoare totală de S lei, din care TVA în sumă de S lei. Societatea beneficiază de deductibilitate în cotă de 50%, respectiv suma de **S lei**.

III. Având în vedere constatările organului fiscal, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei,

precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Referitor la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii acestei sume, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/ 29.06.2018 și prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018 organul de inspecție fiscală nu a prezentat motivele care au condus la stabilirea acestei sume în sarcina S.C. X S.R.L., susținută cu documente.

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Avizului de inspecție fiscală nr. X/10.05.2018, a efectuat la S.C. X S.R.L. inspecția fiscală privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017 și privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017.

Referitor la impozitul pe profit

Urmare inspecției fiscale s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/29.06.2016, prin care la Capitolul III Constatări fiscale, impozitul pe profit se precizează „La 31.12.2014 societatea declara în baza Declarației de impozit pe profit, Cod 101, un profit impozabil în sumă de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de S lei. Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de profit impozabil în sumă de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de S lei conform Anexa nr. 1. Diferența de profit impozabilă stabilită de organele de inspecție fiscală, reprezintă cheltuieli cu impozite și taxe înregistrate eronat la stabilirea profitului impozabil, conform Anexa nr. 1.”

În Anexa nr. 1 „Situția privind diferența de impozit pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017”, pentru perioada 2014/TR. IV, se menționează diferența constatată de S lei cu un impozit pe profit aferent de 16% în sumă de S lei, anexă desemnată de către reprezentantul societății.

În Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X/29.06.2016, organul de inspecție fiscală precizează „Diferența de profit impozabil în sumă de S lei, conform anexa nr. 1, reprezintă:

- (...);

- S lei, cheltuieli cu impozite și taxe, înregistrate eronat la stabilirea profitului impozabil.”

Temeiul de drept invocat de organul de inspecție fiscală atât în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/29.06.2016 cât și în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018 este art. 19 alin. (1) – (3) și art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, din constatările menționate în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală **nu** se poate determina ce reprezintă aceste cheltuieli pentru care s-a stabilit un impozit pe profit în sumă de S lei, iar la dosarul cauzei organul de inspecție fiscală nu a depus documente în susținere.

Întrucât prin Referatul nr. X/07.08.2018, organul de inspecție fiscală precizează faptul că suma de S lei reprezintă cheltuieli de exploatare înregistrate în evidența contabilă a societății, în contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte”, în trimestrul IV/2014, fără documente justificative, respectiv o înregistrare dublă de cheltuială a taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc, iar societatea menționează în contestație faptul că suma de S lei reprezintă cheltuieli cu taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc, potrivit OUG nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, taxa datorată anticipat pe trimestrul I 2015, cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit ce nu a fost înregistrată în perioada la care se referă, și anume trimestrul I 2015, ci în trimestrul IV 2014, organul de soluționare competent solicită organului de inspecție fiscală, prin e-mail, în data de 06.09.2018, copii după documentele contabile, respectiv note contabile, registru jurnal, bilanță, de unde rezultă faptul că cheltuielile în sumă de S lei au fost înregistrate de două ori.

Organul de inspecție fiscală transmite, pe e-mail în data de 12.09.2018, copii după documente, respectiv Balanța de verificare la luna decembrie 2014, Fișa contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte”, Registru jurnal note contabile la luna decembrie 2014 și un extras din Fișa sintetică totală a petentei din baza de date a organului fiscal, dar din acestea nu reiese componenta sumei de S lei și dacă au fost înregistrate dublu în contabilitate așa cum susține acesta.

Totodată, prin Adresa nr. X/22.10.2018, organul de soluționare competent solicită societății să transmită în completarea dosarului cauzei, documente în susținerea precizărilor acesteia, respectiv că suma de S lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit ce nu a fost înregistrată în perioada la care se referă, și anume trimestrul I 2015, ci în trimestrul IV 2014.

Prin Adresa nr. X/26.10.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/30.10.2018, transmisă Serviciului Soluționare Contestații 1 de Serviciul Municipal Huși cu Adresa

nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/16.11.2018, petenta depune fișa contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte” pentru anii 2014 și 2015, fișa contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” pentru anii 2014 și 2015, registrul jurnal de încasări și plăți cont 5122 „Conturi curente la bănci”, extrasul de cont aferent zilei de 23.12.2014 și copii după ordinele de plată din care rezultă achitarea taxei autorizare jocuri în sumă de S lei și S lei despre care petenta menționează „suma de S lei reprezintă taxa de autorizare jocuri de noroc, autorizate începând cu data de 01.01.2015 (plătit în avans), pentru un număr de 19 aparate, iar în suma de S lei este inclusă diferența de taxă de autorizare jocuri de noroc, autorizate începând cu data de 01.01.2015, stabilită de organul de control”.

Cu Adresa nr. X/20.11.2018, Serviciul Soluționare Contestații 1 transmite completările depuse de contestatoare organului de inspecție fiscală pentru a exprima un punct de vedere cu privire la acestea.

Cu Adresa nr. VSG-AIF X/04.12.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/07.12.2018, organul de inspecție fiscală precizează „În trimestrul IV 2014, societatea înregistrează în evidența contabilă prin Nota contabilă: 635=471 suma de S lei, reprezentând taxa pentru obținerea autorizației de exploatare a jocurilor de noroc și prin Nota contabilă: 635=5121 suma de S, reprezentând <<Taxă>>. Total cheltuială înregistrată în evidența contabilă a societății în ct. 635, în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de S lei, înregistrată în contul 635, este o înregistrare dublă de cheltuială a taxei anuală de autorizare a jocurilor de noroc, în evidența contabilă, ce a determinat diminuarea profitului impozabil respectiv a impozitului pe profit, urmare întocmirii și înregistrării în evidența contabilă a următoarelor Note contabile (635=471;S lei, 635=5121;S lei, 121=635;S lei, se observă din aceste Note contabile că în debitul contului 121 suma înregistrată este dublă)[...]”.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Urmare inspecției fiscale s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/29.06.2016, prin care la Capitolul III Constatări fiscale, taxa pe valoarea adăugată se precizează „Diferența de taxă pe valoarea nedeductibilă stabilită suplimentar de către organul de inspecție fiscală: S lei este aferentă facturii fiscale privind achiziția unui autoturism în valoare totală de S lei, în luna aprilie 2015, din care tva S lei. Societatea beneficiază de deductibilitate, în cotă de 50% (S lei), diferența de tva neded. în sumă de S lei este nedeductibilă fiscal, conform Legii nr. 571//2003 (...).”

În Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018, emisă în baza Raportului de inspecție

fiscală nr. F-VS X/29.06.2016, organul de inspecție fiscală precizează „Diferența de taxă pe valoarea adăugată de plată stabilită de către organele de inspecție fiscală în sumă e S lei, conform Anexa 2, reprezintă:

- (...);
- S lei, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în cotă de 50% deductibilă fiscală, privind achiziția unui autoturism;(...)”.

În Anexa nr. 2 „Situția privind diferența de tva stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017”, pentru perioada iun. 2015, se menționează baza de calcul diferență tva de S lei, cota 24%, diferență TVA de plată cumulat control de S lei, anexă neșemnată de către reprezentantul societății.

Temeiul de drept invocat de organul de inspecție fiscală atât în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/29.06.2016 cât și în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018 este art. 145¹ și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se constată faptul că din constatările menționate în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală **nu** reiese motivul pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, iar la dosarul cauzei organul de inspecție fiscală nu a depus documente în susținere.

Prin Referatul nr. X/07.08.2018, organul de inspecție fiscală precizează faptul că a constatat că nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în procent de 100%, aferentă achiziției unui autoturism X, tip C250, care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, societatea deține un număr de 5 autoturisme în acea perioadă, iar conform informațiilor din baza de date REVISAL, societatea are o singură persoană angajată în calitate de conducător auto, dar fără a depune documente în susținere. Referitor la foile de parcurs anexate de petentă la contestație, organul de inspecție fiscală precizează faptul că nu au fost găsite la societate în perioada desfășurării inspecției fiscale.

Ca urmare, organul de soluționare competent solicită prin e-mail, în data de 06.09.2018, copie după factura de achiziție a autoturismului și copii după documentele din care rezultă că petenta deține 5 autoturisme, situație în care nu poate beneficia de deducerea integrală a TVA.

Organul de inspecție fiscală transmite, prin e-mail în data de 12.09.2018, copie după Factura seria X nr. X/30.04.2015 și Balanța analitică a mijloacelor fixe la luna decembrie 2014.

Referitor la taxa pe valoare adăugată nedeductibilă în sumă de S lei aferentă achiziționării unui autoturism, contestatoarea susține că autovehiculul a fost folosit în scopul desfășurării activității, fapt dovedit de

foile de parcurs aferente acestui autovehicul, pe care le anexează în susținere.

În drept, în ceea ce privește rolul inspecției fiscale, sunt aplicabile prevederile art. 113, 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, unde se precizează:

„ART. 113 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:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

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;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.”

Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice nr. 3710/2015 precizează:

„CAPITOLUL III Constatări fiscale

3. Baza de impozitare

3.1. Determinarea bazei de impozitare

a) În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare, se menționează:

- motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare, prezentându-se modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de aplicare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate;

- temeiul de drept unde se înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, paragrafului, punctului, literei, alineatului, a celorlalte elemente

prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

Pentru fundamentarea constatărilor vor fi avute în vedere următoarele:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului/plătitorului care au influențat baza de impozitare;
- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului/plătitorului;
- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea bazei de impozitare;
- modul de calcul al bazei de impozitare și stabilirea eventualelor diferențe ale bazei de impozitare, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției aferente, după caz. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului/plătitorului de a efectua deduceri/reduceri se vor verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;
- stabilirea responsabilităților pentru aplicarea sau determinarea eronată a bazei de impozitare, în vederea sancționării potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate, și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile, atunci când este cazul.[...]

CAPITOLUL VIII Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la raportul de inspecție fiscală se anexează situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare fundamentării și susținerii constatărilor, acestea făcând parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă situații de aceeași natură și se susțin constatările din raportul de inspecție fiscală.

Tabelele și situațiile anexate la raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul contribuabilului/plătitorului.[...]"

Prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" nr. 3709/2015 se precizează:

„2.1.2. "Motivul de fapt": se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit

situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat."

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 7. Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(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".

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Totodată, prin Adresa nr. A_RFC X/12.02.2018 a Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală, din cadrul Agenției Naționale de Administrare fiscală, depusă în copie la dosarul cauzei, se precizează „Referitor la rezultatul inspecției fiscale, potrivit prevederilor art. 131 din Codul de procedură fiscală, acesta se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale, raport care, conform prevederilor Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice (...), va avea anexate situații, tabele, copii după documente, note explicative, necesare susținerii

și fundamentării constatărilor, acestea făcând parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală”.

În speță sunt valabile prevederile art. 72 și art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare:

„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

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

Referitor la suma de S lei, contestatoarea precizează faptul că reprezintă taxa autorizare jocuri de noroc aferentă anului 2015, înregistrată în avans în trimestrul IV 2014, menționând plățile din data de 23.12.2014 în valoare de S lei și S lei, iar organul de inspecție fiscală precizează faptul că este o înregistrare dublă de cheltuială a taxei anuală de autorizare jocuri de noroc, menționând faptul că în trimestrul IV 2014 petenta a înregistrat Notele contabile 635=471 S lei, 635=5121 S lei, dar din documentele depuse la dosarul cauzei nu reiese dacă suma de S lei intră în componența sumelor precizate de cei doi, dacă este o plată în avans sau dacă este o înregistrare dublă.

Totodată, petenta depune fișa conturilor 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” și 635 „Cheltuieli cu alte impozite taxe și vărsăminte” pentru anul 2015 pentru a dovedi faptul că sumele de S lei și S lei înregistrate în avans în trimestrul IV 2014 nu au mai fost înregistrate și în anul 2015, iar organul de inspecție fiscală nu precizează dacă pentru anul 2015 a verificat dacă petenta a mai înregistrat pe cheltuieli taxa autorizare jocuri de noroc înregistrată în avans în trimestrul IV 2014.

De asemenea, referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, organul de inspecție fiscală menționează faptul că acordă deductibilitate în proporție de 50% pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii fiscale privind achiziția unui autoturism, înregistrată în luna aprilie 2015, dar fără a prezenta motivele pentru care acordă acest procent.

Având în vedere faptul că organul de inspecție fiscală nu motivează în fapt Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/29.06.2018 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018, explicând clar de unde provin diferențele constatate și nici din documentele depuse în susținere nu reiese acest lucru, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organului de inspecție fiscală cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale, urmează a se aplica

dispozițiile art. 276 alin. (1), art. 279 alin. (3) și alin. (4), art. 129, art. 281 alin. (3) și art. 50, din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ce prevăd:

„Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. [...]

Art. 279 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.

ART. 281 Comunicarea deciziei și calea de atac

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.

ART. 50 Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.

(3) Dispozițiile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul actelor administrative fiscale prevăzute la [art. 49](#) alin. (3), inclusiv cele transmise spre administrare organelor fiscale centrale, rămase definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite decizie de anulare.”

coroborate cu prevederile pct. 11.4. și pct. 11.5. 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. 3741/2015, potrivit cărora:

„11.4. [...] În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii[...]”.

Ca urmare se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018, pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, o altă echipă de inspecție fiscală să procedeze la clarificarea situației fiscale a contestatoarei, în funcție de documentele depuse în susținere, de prevederile legale în vigoare și de cele reținute în prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-VS X/29.06.2018, emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-VS X/29.06.2018, pe numele **S.C. X S.R.L.**, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe profit;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată,

urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, o altă echipă de inspecție fiscală să procedeze la clarificarea situației fiscale a contestatoarei, în funcție de documentele depuse în susținere, de prevederile legale în vigoare și de cele reținute în prezenta decizie.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) 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 Vaslui.

DIRECTOR GENERAL

ȘEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 1

Întocmit,