



DECIZIA NR. 10076/25.02.2020

privind soluționarea contestației formulate de
S.C.XS.R.L. Iași, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Neamț sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **S.C.XS.R.L.**, cu sediul în satX, nr.X, comuna Tarcău, județul Neamț, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Neamț sub nr.JX, cod CAEN 4619- "Intermedieri în comerțul cu produse diverse", iar începând cu data de 19.12.2019 cu domiciliul fiscal în orașul X, strada X nr.X, județul Iași, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr.JX, administrator X, prin avocatX, în baza Împuternicirii avocațiale seria B/X, cu domiciliul procedural ales pentru comunicarea actelor de procedură la sediul XS.P.A.R.L. din București, strada X nr.X, bloc X, scara X, etaj X, ap.X, sector 3 București, prin doamna X.

Contestația este formulată parțial împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.XF-NT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

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 data comunicării deciziei contestate, respectiv data de **29.11.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, și data depunerii prin poștă a contestației, respectiv **20.12.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr.X.

Contestația este semnată de domnul avocat X, în calitate de împuternicit al societății, și are aplicată ștampila X.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.S.C. X S.R.L. Iași formulează contestație parțial împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X F-NT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, susținând următoarele:

1. Venituri suplimentare estimate ca urmare a vânzării cu amănuntul, aferente anilor 2017, 2018 și sem. 1 al anului 2019

Petenta susține că dispozițiile legale reținute ca temei a estimării unor venituri suplimentare și a stabilirii unor noi impozite și taxe în baza acestora nu sunt aplicabile speței deoarece art.16 din Ordonanța Guvernului nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață se referă la cazurile în care se pot efectua de către un comerciant vânzări de produse în pierdere, sub prețul de achiziție. Or, aceasta a aplicat un adaos comercial pentru vânzările cu amănuntul.

Societatea apreciază că organele de inspecție fiscală și-au depășit atribuțiile întrucât, în privința mărfurilor vândute cu amănuntul, au procedat la estimarea și aplicarea unui adaos comercial similar celui practicat pentru vânzările en-gros, deși estimarea ar fi trebuit să se facă pe baza unor criterii rezonabile, grefate pe activitatea concretă, pe elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Petenta susține că estimarea este nelegală și abuzivă întrucât stabilirea unor sume doar pe baza fișelor de cont (4551), fără verificarea până la nivelul documentelor justificative, reprezintă o dovadă de superficialitate, singurul obiectiv al organelor de inspecție fiscală fiind stabilirea de venituri suplimentare la bugetul de stat.

Conform evidenței contabile a societății, pentru vânzările cu amănuntul s-au înregistrat următoarele adaosuri:

-4,51 % pentru anul 2017;

-2,92 % pentru anul 2018;

-5,58 % pentru sem. 1 ala nului 2019.

Petenta precizează că importă mărfuri, livrate în colet de furnizorii externi și că pentru persoanele juridice care achiziționează mărfuri en-gros desface coletele, cumpărătorii selectând marfa, alegând mărimile vandabile, produsele fără defecte, de calitate superioară sau modele interesante. Ceea ce rămâne după vânzarea en gros, produse greu vandabile sau aproape imposibil de valorificat, sunt vândute către persoane

fizice, la prețuri mult mai mici, întrucât, în caz contrar, societatea ar păstra asemenea mărfuri în stoc cu anii și apoi le-ar arunca.

Societatea susține că modalitatea de estimare a veniturilor suplimentare de către organele de inspecție fiscală este nelegală întrucât aceasta nu respectă dispozițiile art.106 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, adică nu este o estimare rezonabilă a bazei de impozitare, ci este un calcul arbitrar al organelor de inspecție fiscală, de vreme ce societatea a prezentat și justificat cu documente toată activitatea perioadei supusă controlului.

De asemenea, societatea mai susține că adaosul real ar fi trebuit calculat ca o medie între vânzările en-gross și cele cu amănuntul și că la data controlului existau documente de proveniență a mărfurilor, care au fost recepționate în baza NIR-urilor, mărfurile au fost evidențiate distinct pe gestiunea cu amănuntul aplicând adaosul comercial în momentul intrării în gestiune, societatea deține casă de marcat fiscală și a depus toate declarațiile la organul fiscal.

Contestatoarea mai susține că dispozițiile legale reținute de organele de inspecție fiscală ca temei al estimării unor venituri suplimentare nu-i sunt incidente deoarece acestea se referă la cazurile în care un comerciant face vânzări de produse în pierdere, acesta nefiind cazul de față, deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, petenta a aplicat o anumită cotă de adaos comercial asupra mărfurilor vândute.

2. Referitor la diferențe de curs valutar stabilite pentru anul 2017

Petenta afirmă că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au efectuat calcule artificiale, prin raportare doar la contul 455 "Decontări cu asociații" din bilanț, pentru un calcul corect trebuia făcută distincție între diferențe de curs valutar pentru sume ce reprezintă creditări ale societății făcute în valută și rămase în conturile societății, diferențe de curs pentru plățile la furnizori, diferențele de curs la plățile prin bancă. Astfel:

-diferențe favorabile în valoare de S2 lei, din care pentru contul 4551 "Decontări cu asociații" valoarea este de Slei, diferența de S lei fiind înregistrată corect, având în vedere tranzacțiile cu furnizorii externi și conturile în valută (5314, 5124);

-diferențe nefavorabile în valoarea de S lei, din care pentru contul 4551 "Decontări cu asociații" valoarea este de S lei, diferența de S lei fiind înregistrată corect, având în vedere tranzacțiile cu furnizorii externi și conturile în valută (5314, 5124).

Urmare a celor prezentate mai sus, petenta a recalculat impozitul pe profit, astfel:

-venit anul 2017 =	S lei;
-cheltuieli an 2017=	S lei;
-profit brut =	S lei;
-cheltuieli nedeductibile (cont 6581)=	S lei;
-cheltuieli nedeductibile (cont 6551)=	S lei;
-cheltuieli cu impozitul pe profit (cont 691)=	S lei;
-profit =	S lei;

-venit eronat (cont 7651)=	Slei;
-profit impozabil =	S lei;
-impozit datorat=	S lei;
-impozit plătit=	S lei;
-diferență de plată=	S lei.

3.Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

a).Petenta susține că taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă veniturilor estimate este nelegal stabilită pentru argumentele arătate la punctul 1.

b). Petena susține că suma de S lei aferentă anilor 2017-2019 a fost nelegal stabilită, calculul fiind eronat prin omisiunea verificării prin raportare la documentele justificative. Astfel, petenta arată că nu este în discuție TVA datorat ci TVA achitat în vamă întrucât mărfurile din import nu pot intra în țară decât sub condiția plății TVA până la momentul vămuirii acestora.

4. Petenta critică nelegalitatea stabilirii impozitului pe veniturile din dividende în sumă de S lei întrucât la stabilirea acestuia nu au fost avute în vedere toate elementele reținute în Procesul verbal nr.X din 12.04.2019 întocmit de inspectorii antifraudă.

Nu în ultimul rând, societatea susține că sumele stabilite prin decizia de impunere contestată încalcă principiul proporționalității ce trebuie să guverneze raporturile dintre autoritățile statului și cetățean.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X F-NT X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.06.2017-30.06.2019, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de (-)S lei, aferent perioadei 01.01.2018-31.12.2018, taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.06.2017-30.06.2019, și impozit pe veniturile din dividende în sumă de S lei, aferent perioadei 01.06.2017-30.06.2019, din aceste sume petenta necontestând impozitul pe pe veniturile microîntreprinderii în sumă de (-)Slei.

Impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

Din analiza documentelor justificative corelat cu explicațiile date de domnul X, administrator al societății, prin Notele explicative nr.1 și 2 din data de 18.11.2019, respectiv 19.11.2019, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele elemente definitorii pentru starea de fapt fiscală a petentei:

-**S.C. X S.R.L.** a fost inactivă în perioada 13.10.2014-23.03.2017 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

-până la data de 19.02.2019 asociat al acestei firme a fost dl. X, persoana care apare până la 30.06.2019 ca delegat al firmei pe foile de parcurs întocmite pentru autovehiculele din dotare;

-societatea comercializează la punctul de lucru din Suceava exclusiv marfă din import TURCIA, prin două metode : en-gross, cu factură, către entități cu personalitate juridică, și cu amănuntul, situație în care vânzările se regăsesc în rapoartele Z întocmite. Sub acest aspect, organele de inspecție fiscală au reținut că aceste rapoarte Z nu sunt emise zilnic, ci sporadic, pentru sume mai mari, în rulaj, decât vânzările în regim en-gross, dar cu adaosuri comerciale mult sub valoarea adaosului practicat la vânzările en-gross.

Situația pe ani fiscali a cotei medii de adaos comercial pe aceste două activități se prezintă astfel :

Anul 2017

-cota adaos en-gross (vânzări din depozit) 34,48 %, rulaj venit S lei;

-cota adaos vânzări cu amănuntul 4,51 %, rulaj venit S lei.

Anul 2018

-cota adaos en-gross (vânzări din depozit) 210,08 %, rulaj venit S lei;

-cota adaos vânzări cu amănuntul 2,92 %, rulaj venit S lei.

Anul 2019

-cota adaos en-gross (vânzări din depozit) 35,52 %, rulaj venit S lei

-cota adaos vânzări cu amănuntul 5,58 %, rulaj venit S lei.

Din datele prezentate sintetic mai sus rezultă că, în fapt, volumul vânzărilor este mai mare pentru produsele cu adaosul cel mai mic, activitate denumită de societate vânzare cu amănuntul și pentru care clienții nu pot fi identificați;

-așa după cum rezultă din răspunsurile la întrebarea 1 și 2 din Nota explicativă X și întrebarea 2 din Nota explicativă X, oferite de administratorul societății, **S.C. X S.R.L.** exercită ambele tipuri de comerț în aceeași locație și aceeași structură, fără a conduce gestiuni și evidențe separate. Pentru o parte dintre mărfuri adaosul este de peste 30%, iar pentru altă parte din aceleași mărfuri, adaosul este cuprins între 2-5%, deși aceste vânzări sunt practicate în același spațiu de vânzare;

-din notele explicative date atât de administratorul societății cât și de doamna care se ocupă de conducerea evidenței contabile rezultă că aceste vânzări cu amănuntul se realizează după ce marfa este triată pentru clienții persoane juridice. Marfa cu amănuntul se înregistrează cu adaosuri atât de mici față de activitatea de comerț en-gross deoarece mărfurile respective sunt greu vandabile, cu defecte, în mărimi și dimensiuni greu vandabile. Toate aceste explicații nu sunt susținute de documente justificative, cum ar fi: NIR-uri care să consemneze defecte, diferențe de mărimi, calitate, etc. Nu s-au efectuat retururi către furnizori, nu s-au reclamat eventuale inadvertențe între calitatea contractată și cea primită, mai ales având în vedere larga diversitate de produse cumpărate din Turcia, de la ștergătoare auto, la jucării, haine, cuie, etc.;

-cu prilejul vizitei organelor de inspecție fiscală, din data de 21.11.2019, la punctul de lucru situat în Suceava, strada X , clădirea C1 - hala de depozitare, acestea au constatat că: în depozitul menționat nu s-a identificat casă de marcat electronică fiscală, aceasta fiind adusă într-o sacoșă de către doamna contabil, la punctul de lucru nu există niciun fel de evidență a stocurilor și documente justificative de casă, nu există stocul scriptic de marfă indicat de doamna contabilă și de administratorul societății în explicațiile date, nu există soldul faptic de casă indicat în nota explicativă de domnul administrator, nu sunt delimitate niciun fel de gestiuni, nici ca spații, nici ca evidență a stocurilor;

-majoritatea plăților către furnizorii din Turcia sunt în numerar, prin casa în valută, contrar explicațiilor primite la întrebarea 5 din Nota explicativă dată de doamna X la data de 15.11.2019. În legătură cu locul în care aceste plăți sunt realizate efectiv, organele de inspecție fiscală au reținut că răspunsurile date de administratorul societății la întrebarea 2 din Nota explicativă X și cele la întrebarea 5 din Nota explicativă a doamnei X, din data de 15.11.2019, sunt contradictorii;

-această societate a fost verificată de inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală Suceava, prilej cu care s-a consemnat faptul că în casă exista la data de 25.01.2019 o lipsă de bani în sumă de S lei, bani recunoscuți ca fiind ridicați de către reprezentantul legal, în scopuri personale;

-prin răspunsul la întrebarea 4 din Nota explicativă X, domnul X indică un sold faptic casă, la data de 19.11.2019, în sumă de S lei, în timp ce doamna X a comunicat organelor de inspecție fiscală un sold scriptic în sumă de S lei. Pentru întreaga perioadă care a făcut obiectul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat acumulări permanente de numerar în casa în lei. Astfel, după înregistrarea în contabilitatea proprie a constatărilor inspectorilor antifraudă, suma de S lei a fost contabilizată în luna februarie 2019, cu articolul contabil 473 "Decontări din operații în curs de clarificare"-5311 "Casa în lei". Cu toate acestea, și după această regularizare de sold casa, organele de inspecție fiscală au constatat din nou acumulări în sold cont casa în lei până la suma de S lei, la 30.06.2019, și până la zi;

-ponderea TVA dedusă o reprezintă TVA achitată în vamă pentru importurile din Turcia.

Având în vedere aspectele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că modul contabil de înregistrare a vânzătorilor cu amănuntul și en gross este numai o formă de descărcare a stocurilor scriptice din gestiunea societății, la valori foarte apropiate de costul acestora, astfel încât cheltuiala este dedusă integral pentru un nivel al veniturilor mult inferior nivelului mediu al adaosului practicat de societate.

Drept urmare, având în vedere constatările privind starea de fapt fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat necesitatea estimării bazelor de impunere, în conformitate cu prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

ulterioare. Organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că în baza documentelor și explicațiilor prezentate nu se poate stabili situația fiscală corectă a **S.C. X S.R.L.** sub aspectul veniturilor obținute din activitatea derulată. S-a întocmit Nota de fundamentare nr.X/22.11.2019, metoda selectată fiind metoda marjei.

În scopul asigurării unei estimări rezonabile a bazelor suplimentare, ținând seama de discrepanța majoră dintre adaosul pentru en-gross față de cel pentru amănuntul în anul 2018, organele de inspecție fiscală au calculat cota medie de adaos per total activitate în fiecare an/interval verificat, față de care a comparat adaosul mediu în același interval de timp pentru vânzările cu amănuntul. Diferența între cota medie totală și cota medie amănuntul a fost aplicată asupra costului mărfurilor vândute prin așa numita gestiune cu amănuntul.

Toate bazele de impunere suplimentar estimate au fost calculate la nivel de an și incluse în rezultatul trim.IV (decembrie) din fiecare an fiscal, respectiv semestrul I (iunie) pentru anul 2019.

An fiscal 2017

Pe întreg parcursul perioadei verificate din acest an (trim. II-IV), **S.C. XS.R.L.** este plătitoare de impozit pe profit.

Pentru întreg anul 2017, **S.C. X S.R.L.** a declarat impozit pe profit în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală stabilind că aceasta datorează un impozit pe profit în sumă de S lei, ca urmare a majorării bazelor de impunere cu suma totală de S lei, formată din :

-suma de S lei reprezintă amenzi aplicate și achitate în vamă, înregistrate în contul 6581 "Despăgubiri, amenzi și penalități" și neluate în calcul la dimensionarea bazei de impunere, cu încălcarea prevederilor art. 25 alin (4) litera b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de S lei reprezintă cheltuieli cu diferențele de curs valutar calculate asupra sumelor depuse de către fostul asociat în contul 455 "Decontări cu asociații". Din fișa cont 455 "Decontări cu asociații" rezultă faptul că sumele înregistrate acolo nu sunt defalcate în lei/valută, doamna Tucaliuc neputând indica asupra cărei sume calculează programul de contabilitate diferențe de curs valutar în fiecare lună și fiecare an. Pentru înregistrarea sumei de S lei pe cheltuielile societății nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente justificative, contrar prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de (-) S lei reprezintă venituri cu diferențele de curs valutar calculate asupra sumelor depuse de către fostul asociat în contul 455 "Decontări cu asociații", pentru care, așa cum s-a arătat mai sus, nu există documente justificative, cu încălcarea prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de **S lei** reprezintă venituri estimate pentru activitatea de vânzare cu amănuntul. Parametri utilizați în estimare : cota medie de adaos total activitate 24,78%, cota medie adaos amănunt 4,51%, diferență cotă 20,27% aplicată asupra cost marfă amănunt S lei.

Având în vedere faptul că societatea înregistrează vânzări așa numite cu amănuntul, către clienți neidentificați, la prețuri mult inferioare față de vânzările denumite en-gross, că vânzările se realizează în aceeași locație, conform explicațiilor primite de organele de inspecție fiscală, pentru aceleași mărfuri, la prețuri complet diferite și fără justificarea acestei situații, că nu există documente care să susțină explicația administratorului precum că este vorba despre mărfuri degradate sau necorespunzătoare care ar necesita o triere suplimentară și o reducere de preț, organele de inspecție fiscală au stabilit că modul de înregistrare a vânzărilor cu amănuntul este numai o formă de descărcare a stocurilor scriptice din gestiunea societății, la valori foarte apropiate de costul acestora, astfel încât cheltuiala să fie dedusă integral pentru un nivel al veniturilor mult inferior nivelului mediu al adaosului real practicat de societate.

Astfel, în temeiul art. 106 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 19 din același act normativ și cu art. 19 alin. (2) din Ordinul 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, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile pentru partea de vânzări așa numite cu amănuntul, prin aducerea adaosului aferent acestora până la nivelul adaosului mediu practicat de societate la nivelul întregii activități.

Astfel, organele de inspecție fiscală au estimat pentru anul 2017 venituri în sumă de S lei și au stabilit pentru acest an un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$).

An fiscal 2018

Pe întreg parcursul anului 2018, **S.C. X S.R.L.** este înregistrată ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Organele de inspecție fiscală au recalculat bazele de impunere prin estimarea la luna decembrie a veniturilor totale din activitatea așa numită de vânzări cu amănuntul, până la nivelul adaosului mediu practicat de societate.

Suma de **S lei** reprezintă venituri estimate pentru activitatea de vânzare cu amănuntul. Parametri estimare: cota medie de adaos total activitate 52,54%, cota medie adaos amănunt 2,92%, diferență cotă 49,62% aplicată asupra cost marfă amănunt S lei.

Având în vedere faptul că societatea înregistrează vânzări așa numite cu amănuntul, către clienți neidentificați, la prețuri mult inferioare față de vânzările denumite en-gross, că vânzările se realizează în aceeași locație, conform explicațiilor primite de organele de inspecție fiscală, pentru aceleași mărfuri, la prețuri complet diferite și fără justificarea acestei situații, că nu există documente care să susțină explicația administratorului precum

că este vorba despre mărfuri degradate sau necorespunzătoare care ar necesita o triere suplimentară și o reducere de preț, organele de inspecție fiscală au stabilit că modul de înregistrare a vânzărilor cu amănuntul este numai o formă de descărcare a stocurilor scriptice din gestiunea societății, la valori foarte apropiate de costul acestora, astfel încât cheltuiala să fie dedusă integral pentru un nivel al veniturilor mult inferior nivelului mediu al adaosului real practicat de societate.

Astfel, în temeiul art. 106 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 19 din același act normativ și cu art. 19 alin. (2) din Ordinul 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, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile pentru partea de vânzări așa numite cu amănuntul, prin aducerea adaosului aferent acestora până la nivelul adaosului mediu practicat de societate la nivelul întregii activități.

Astfel, organele de inspecție fiscală au estimat pentru anul 2018 venituri în sumă de S lei, de aceste constatări organele de inspecție fiscală ținând seama la recalcularea bazelor suplimentare pentru determinarea impozitului pe veniturile microintreprinderilor datorat pentru anul 2018.

Semestrul I 2019

Pe întreg parcursul anului 2018, S.C.XS.R.L. este înregistrată ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform constatărilor pentru anul 2018, în fapt, **S.C. X S.R.L.** a depășit plafonul prevăzut la art. 47 alin. (1) litera c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la finele trimestrului IV 2018, drept urmare pentru anul 2019 societatea datora impozit pe profit.

Astfel, pentru semestrul I 2019 prin D 100, societatea a declarat impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă totală de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea datorează impozit pe profit în sumă de S lei, ca urmare a schimbării în timpul inspecției a sistemului de impozitare pentru o bază de **S lei** (profit brut - balanțe de verificare), la care se adaugă impozitul pe profit pentru majorarea în timpul inspecției fiscale a bazelor de impunere cu suma totală de **S lei**, formată din :

-suma de S lei reprezintă cheltuieli cu diferențele de curs valutar calculate asupra sumelor depuse de către fostul asociat, înregistrate în contul 455 "Decontări cu asociații". Din fișa cont 455 "Decontări cu asociații" rezultă faptul că sumele înregistrate nu sunt defalcate în lei/valută, doamna Tucaliuc neputând indica asupra cărei sume calculează programul de contabilitate diferențe de curs valutar în fiecare luna și fiecare an. Pentru înregistrarea sumei de S lei pe cheltuielile societății nu s-au prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative, contrar prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu art . 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de (-) S lei reprezintă venituri din diferențele de curs valutar calculate asupra sumelor depuse de către fostul asociat, înregistrate în contul 455 "Decontări cu asociații", pentru care, așa cum s-a arătat mai sus, nu există documente justificative, cu încălcarea prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-suma de S lei reprezintă venituri estimate pentru activitatea de vânzare cu amănuntul. Parametri estimare: cota medie de adaos total activitate 17,60%, cota medie adaos amănunt 5,58%, diferență cotă 12,02% aplicată asupra cost marfă amănunt S lei.

Având în vedere faptul că societatea înregistrează vânzări așa numite cu amănuntul, către clienți neidentificați, la prețuri mult inferioare față de vânzările denumite en-gross, că vânzările se realizează în aceeași locație, conform explicațiilor primite de organele de inspecție fiscală, pentru aceleași mărfuri, la prețuri complet diferite și fără justificarea acestei situații, că nu există documente care să susțină explicația administratorului precum că este vorba despre mărfuri degradate sau necorespunzătoare care ar necesita o triere suplimentară și o reducere de preț, organele de inspecție fiscală au stabilit că modul de înregistrare a vânzărilor cu amănuntul este numai o formă de descărcare a stocurilor scriptice din gestiunea societății, la valori foarte apropiate de costul acestora, astfel încât cheltuiala să fie dedusă integral pentru un nivel al veniturilor mult inferior nivelului mediu al adaosului real practicat de societate. Controlul inopinat efectuat de organele de inspecție fiscală în data de 21.11.2019, la punctul de lucru, confirmă această situație.

Astfel, în temeiul art. 106 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 19 din același act normativ și cu art. 19 alin. (2) din Ordinul 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, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile pentru partea de vânzări așa numite cu amănuntul, prin aducerea adaosului aferent acestora până la nivelul adaosului mediu practicat de societate la nivelul întregii activități.

În urma acestor constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozit pe profit pentru anul 2019 în sumă totală de **S lei (S lei +S lei=S lei x 16%=S lei)**.

Pentru întreaga perioadă verificată, 01.06.2017-30.06.2019, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de S lei (S lei pentru anul 2017 + S lei pentru semestrul I al anului 2019).

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită astfel:

Organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă veniturilor estimate în sumă de S lei, conform art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 268 alin. (1), art. 286 alin. (1) și art. 291 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** reprezentând TVA aferentă stocului de marfă scriptic în sumă de S lei, lipsă din gestiunea societății (constatată de organele de inspecție fiscală în urma controlului inopinat efectuat în data de 21.11.2019, la punctul din localitatea Suceava).

Taxa pe valoarea adăugată aferentă este în sumă de S lei (S lei x 19%) deoarece mărfurile sunt înregistrate în depozit la cost și nu la preț de vânzare. Temei legal aplicat: art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 78 alin. (6) lit. a) din Hotărârea Guvernului nr.1 /2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

- la adresa din localitatea Suceava, str. X clădirea X - depozit funcționează, în aceeași locație, trei societăți afiliate, cu același obiect de activitate;

-nu se află niciun fel de evidență a stocurilor, nu erau gestiuni/spații separate pentru vânzările cu amănuntul și en-gross;

-societatea nu a efectuat niciodată inventarierea.

Toate aceste constatări sunt cuprinse în Procesul verbal nr. X întocmit de organele de inspecție fiscală cu ocazia controlului inopinat desfășurat la societate.

Referitor la impozitul pe veniturile din dividende în sumă de S lei

În perioada verificată, 01.06.2017-30.06.2019, societatea a declarat impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S lei pentru dividendele repartizate în mai 2018, în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C.X S.R.L.** datorează pentru perioada verificată impozit pe veniturile din dividende în sumă totală de S lei, diferența de **S lei** reprezentând:

-S lei, impozit nedeclarat în Declarația 100-"Declarație privind impozitul pe profit" aferentă lunii decembrie 2018, pentru dividendele repartizate în luna mai 2018, în valoare brută de S lei. Impozitul datorat conform legii este de S lei, petenta declarând doar suma de S lei. Temei legal aplicabil: art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și art. 102 alin (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală;

-S lei reprezintă impozit pe veniturile din dividende aferent sumei nete achitate reprezentantului societății în sumă de S lei, până la data de 25.01.2019, potrivit constatărilor cuprinse în Procesul verbal nr. X din 12.04.2019, încheiat de Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava.

Prin acest proces verbal, inspectorii antifraudă au stabilit că soldul casei la data controlului înregistra față de soldul faptic, inventariat de inspectori în timpul controlului, în data de 25.01.2019, o diferență de S lei, pe care doamna X, în calitate de reprezentant al societății a declarat că i-a ridicat în interes personal, fără a întocmi documente justificative.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei reprezintă dividende nete, conform prevederilor art. 7 pct. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cota de impozitare aplicabilă fiind cea reglementată de art. 97 alin. (7) din același act normativ ($S \text{ lei} + S \text{ lei} = S \text{ lei} \times 5\% = S \text{ lei}$);

-S lei reprezintă impozit pe veniturile din dividende aferent sumei nete sold casa nejustificată de administratorul societății, domnul X la data controlului inopinat efectuat de organele de inspecție fiscală la punctul de lucru din Suceava.

Astfel, în data de 22.11.2019, organele de inspecție fiscală s-au deplasat pentru un control inopinat la sediul din Suceava, str.X prilej cu care au încheiat Procesul verbal de control inopinat nr. X, înregistrat la contribuabil în Registrul Unic de Control la nr.7.

Organele de inspecție fiscală au constatat cu ocazia controlului inopinat că la data și locul controlului nu s-a identificat nicio sumă de bani în casieria societății, în condițiile în care soldul scriptic de casa în lei era de S lei.

La adresa vizitată nu s-a identificat nici casă de marcat electronică fiscală și nici un loc adecvat de depozitare al acestor valori.

Așadar, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei reprezintă dividende, în înțelesul art. 7 pct. 11, art. 91 și art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au calculat impozitul aferent în sumă de S lei $S \text{ lei} + S \text{ lei} = S \text{ lei} \times 5\% = S \text{ lei}$).

Pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile din dividende în sumă de S lei ($S \text{ lei} + S \text{ lei} + S \text{ lei}$).

Impozitul pe profit în sumă de S lei este compus din: S lei (S lei aferent veniturilor estimate, în sumă de S lei + S lei aferent profitului înregistrat de societate, în sumă de S lei) - S lei (impozit pe profit aferent diferenței dintre cheltuielile și veniturile din diferențele de curs valutar) + S lei (impozit pe profit aferent cheltuielilor cu amenzile și penalitățile înregistrate în anul 2017).

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă totală de S lei, din care: S lei aferent veniturilor estimate din vânzările cu amănuntul, pentru anii 2017 (S lei) și 2019 (S lei), în sumă totală de S lei, și S lei stabilit asupra profitului brut înregistrat de

societate la data de 30.06.2019, în sumă de S lei, ca urmare a schimbării de către organele de inspecție fiscală a sistemului de impozitare, prin depășirea plafonului de 1.000.000 euro, devenind astfel plătitoare de impozit pe profit începând cu anul 2019, și că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă veniturilor estimate, în condițiile în care prețurile cu care au fost vândute mărfurile în regim cu amănuntul sunt mult inferioare celor en-gross, vânzările atât pentru amănunt cât și pentru en-gross se realizează în aceeași locație, pentru aceleași mărfuri se practică prețuri complet diferite, fără justificarea acestei situații și nu există documente din care să rezulte că este vorba despre mărfuri degradate sau necorespunzătoare care ar necesita o triere suplimentară și o reducere de preț și nu sunt delimitate gestiunile nici ca spații, nici ca evidență a stocurilor.

În fapt, din analiza documentelor justificative corelat cu explicațiile date de domnul X, administrator al societății, prin Notele explicative nr.1 și 2 din data de 18.11.2019, respectiv 19.11.2019, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele elemente definitorii pentru starea de fapt fiscală a petentei:

-**S.C. X S.R.L.** a fost inactivă în perioada 13.10.2014-23.03.2017 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

-până la data de 19.02.2019 asociat al acestei firme a fost dl. X, persoana care apare până la 30.06.2019 ca delegat al firmei pe foile de parcurs întocmite pentru autovehiculele din dotare;

-societatea comercializează la punctul de lucru din Suceava exclusiv marfă din import TURCIA, prin două metode : en-gross, cu factură, către entități cu personalitate juridică, și cu amănuntul, situație în care vânzările se regăsesc în rapoartele Z întocmite. Sub acest aspect, organele de inspecție fiscală au reținut că aceste rapoarte Z nu sunt emise zilnic, ci sporadic, pentru sume mai mari, în rulaj, decât vânzările în regim en-gross, dar cu adaosuri comerciale mult sub valoarea adaosului practicat la vânzările en-gross;

-în același spațiu își desfășoară activitatea alte două societăți afiliate cu **S.C.XS.R.L.**

Situația pe ani fiscali a cotei medii de adaos comercial pe aceste două activități se prezintă astfel :

Anul 2017

-cota adaos en-gross (vânzări din depozit) 34,48 %, rulaj venit S lei;

-cota adaos vânzări cu amănuntul 4,51 %, rulaj venit S lei.

Anul 2018

-cota adaos en-gross (vânzări din depozit) 210,08 %, rulaj venit S lei;

-cota adaos vânzări cu amănuntul 2,92 %, rulaj venit S lei.

Anul 2019

-cota adaos en-gross (vânzări din depozit) 35,52 %, rulaj venit S lei

-cota adaos vânzări cu amanuntul 5,58 %, rulaj venit Slei.

Din datele prezentate sintetic mai sus rezultă că, în fapt, volumul vânzărilor este mai mare pentru produsele cu adaosul cel mai mic, activitate denumită de societate vânzare cu amănuntul și pentru care clienții nu pot fi identificați;

-**S.C.XS.R.L.** exercită ambele tipuri de comerț în aceeași locație și aceeași structură, fără a conduce gestiuni și evidențe separate. Pentru o parte dintre mărfuri adaosul este de peste 30%, iar pentru altă parte din aceleași mărfuri, adaosul este cuprins între 2-5%, deși aceste vânzări sunt practicate în același spațiu de vânzare;

-așa după cum rezultă din răspunsurile la întrebarea 1 și 2 din Nota explicativă X și întrebarea 2 din Nota explicativă X, oferite de administratorul societății, **S.C .X S.R.L.** exercită ambele tipuri de comerț în aceeași locație și aceeași structură, fără a conduce gestiuni și evidențe separate. Pentru o parte dintre mărfuri adaosul este de peste 30%, iar pentru altă parte din aceleași mărfuri, adaosul este cuprins între 2-5%, deși aceste vânzări sunt practicate în același spațiu de vânzare;

-din notele explicative date atât de administratorul societății cât și de doamna care se ocupă de conducerea evidenței contabile rezultă că aceste vânzări cu amănuntul se realizează după ce marfa este triată pentru clienții persoane juridice. Marfa cu amănuntul se înregistrează cu adaosuri atât de mici față de activitatea de comerț en-gross deoarece mărfurile respective sunt greu vandabile, cu defecte, în mărimi și dimensiuni greu vandabile. Toate aceste explicații nu sunt susținute de documente justificative, cum ar fi: NIR-uri care să consemneze defecte, diferențe de mărimi, calitate, etc. Nu s-au efectuat retururi către furnizori, nu s-au reclamat eventuale inadvertențe între calitatea contractată și cea primită, mai ales având în vedere larga diversitate de produse cumpărate din Turcia, de la ștergătoare auto, la jucării, haine, cuie, etc.;

-cu prilejul vizitei organelor de inspecție fiscală, din data de 21.11.2019, la punctul de lucru situat în Suceava, strada X, clădirea X - hala de depozitare, acestea au constatat că: în depozitul menționat nu s-a identificat casă de marcat electronică fiscală, aceasta fiind adusă într-o sacoșă de către doamna contabil, la punctul de lucru nu există niciun fel de evidență a stocurilor și documente justificative de casă, nu există stocul scriptic de marfă indicat de doamna contabilă și de administratorul societății în explicațiile date, nu există soldul factic de casă indicat în nota explicativă de domnul administrator, nu sunt delimitate niciun fel de gestiuni, nici ca spații, nici ca evidență a stocurilor;

Drept urmare, având în vedere constatările privind starea de fapt fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat necesitatea estimării bazelor de impunere, în conformitate cu prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că în baza

documentelor și explicațiilor prezentate nu se poate stabili situația fiscală corectă a **S.C. X S.R.L.** sub aspectul veniturilor obținute din activitatea derulată. S-a întocmit Nota de fundamentare nr. X, metoda selectată fiind metoda marjei.

În scopul asigurării unei estimări rezonabile a bazelor suplimentare, ținând seama de discrepanța majoră dintre adaosul pentru en-gross față de cel pentru amănuntul în anul 2018, organele de inspecție fiscală au calculat cota medie de adaos per total activitate în fiecare an/interval verificat, față de care a comparat adaosul mediu în același interval de timp pentru vânzările cu amănuntul. Diferența între cota medie totală și cota medie amănuntul a fost aplicată asupra costului mărfurilor vândute prin așa numita gestiune cu amănuntul.

Toate bazele de impunere suplimentar estimate au fost calculate la nivel de an și incluse în rezultatul trim.IV (decembrie) din fiecare an fiscal, respectiv semestrul I (iunie) pentru anul 2019.

În perioada iunie-decembrie 2017, **S.C.XS.R.L.** este plătitoare de impozit pe profit.

Având în vedere faptul că societatea înregistrează vânzări așa numite cu amănuntul, către clienți neidentificați, la prețuri mult inferioare față de vânzările denumite en-gross, că vânzările se realizează în aceeași locație, conform explicațiilor primite de organele de inspecție fiscală, pentru aceleași mărfuri, la prețuri complet diferite și fără justificarea acestei situații, că nu există documente care să susțină explicația administratorului precum că este vorba despre mărfuri degradate sau necorespunzătoare care ar necesita o triere suplimentară și o reducere de preț, organele de inspecție fiscală au stabilit că modul de înregistrare a vânzărilor cu amănuntul este numai o formă de descărcare a stocurilor scriptice din gestiunea societății, la valori foarte apropiate de costul acestora, astfel încât cheltuiala să fie dedusă integral pentru un nivel al veniturilor mult inferior nivelului mediu al adaosului real practicat de societate.

Astfel, în temeiul art. 106 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 19 din același act normativ și cu art. 19 alin. (2) din Ordinul 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, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile pentru partea de vânzări așa numite cu amănuntul, prin aducerea adaosului aferent acestora până la nivelul adaosului mediu practicat de societate la nivelul întregii activități.

Pentru anul 2017, organele de inspecție fiscală au estimat venituri pentru activitatea de vânzare cu amănuntul în sumă de S lei, parametrii utilizați în estimare fiind: cota medie de adaos total activitate 24,78%, cota medie adaos amănunt 4,51%, diferență cotă 20,27% aplicată asupra cost marfă amănunt S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au estimat pentru perioada iunie-decembrie 2017 venituri în sumă de **S lei** (S lei x 20,27%), impozitul pe profit aferent fiind în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

Pe întreg parcursul anului 2018, **S.C.XS.R.L.** este înregistrată ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Organele de inspecție fiscală au recalculat bazele de impunere prin estimarea la luna decembrie a veniturilor totale din activitatea așa numită de vânzări cu amănuntul, până la nivelul adaosului mediu practicat de societate.

Suma de **S lei** reprezintă venituri estimate pentru activitatea de vânzare cu amănuntul, parametrii de estimare fiind: cota medie de adaos total activitate 52,54%, cota medie adaos amănunt 2,92%, diferență cotă 49,62% aplicată asupra cost marfă amănunt S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au estimat pentru anul 2018 venituri în sumă de S lei (S lei x 49,62%), de aceste constatări organele de inspecție fiscală ținând seama la recalcularea bazelor suplimentare pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru anul 2018.

Conform constatărilor pentru anul 2018, în fapt, **S.C.XS.R.L.** a depășit plafonul prevăzut la art. 47 alin. (1) litera c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la finele trimestrului IV 2018, drept urmare pentru anul 2019 societatea datora impozit pe profit.

Organele de inspecție fiscală au recalculat bazele de impunere prin estimarea la luna decembrie a veniturilor totale din activitatea așa numită de vânzări cu amănuntul, până la nivelul adaosului mediu practicat de societate.

Suma de **S lei** reprezintă venituri estimate pentru activitatea de vânzare cu amănuntul, parametrii de estimare fiind: cota medie de adaos total activitate 17,60%, cota medie adaos amănunt 5,58%, diferență cotă 12,02% aplicată asupra cost marfă amănunt S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au estimat pentru semestrul I al anului 2019 venituri în sumă de S lei (S lei x 12,02%), impozitul pe profit aferent fiind în sumă de **S lei** (S lei x 16%).

Aferent veniturilor estimate, în sumă totală de S lei, organele de inspecție fiscală au colectat taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** (S lei x 19%).

În drept, art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

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

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

a) în situația prevăzută la [art. 107](#) alin. (1) - (4);

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere prevede că:

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

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

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

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

(...)

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

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.

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

Din prevederile legale de mai sus rezultă că organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă

prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă, aceasta efectuându-se și în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete.

De asemenea, din prevederile legale de mai sus rezultă că, în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi mai multe metode, una dintre acestea fiind metoda marjei.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“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 prevederile [art. 31](#). Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că:

-societatea comercializează la punctul de lucru din Suceava exclusiv marfă din import TURCIA, prin două metode : en-gross, cu factură, către entități cu personalitate juridică, și cu amănuntul, situație în care vânzările se regăsesc în rapoartele Z întocmite. Sub acest aspect, organele de inspecție fiscală au reținut că aceste rapoarte Z nu sunt emise zilnic, ci sporadic, pentru sume mai mari, în rulaj, decât vânzările în regim en-gross, dar cu adaosuri comerciale mult sub valoarea adaosului practicat la vânzările en-gross;

-în același spațiu își desfășoara activitatea alte două societăți afiliate cu **S.C.XS.R.L.**;

-**S.C.XS.R.L.** exercită ambele tipuri de comerț în aceeași locație și aceeași structură, fără a conduce gestiuni și evidențe separate;

-situația pe ani fiscali a cotei medii de adaos comercial pe aceste două activități se prezintă astfel :

Anul 2017

-cota adaos en-gross (vânzări din depozit) 34,48 %, rulaj venit S lei;

-cota adaos vânzari cu amănuntul 4,51 %, rulaj venit S lei.

Anul 2018

-cota adaos en-gross (vânzări din depozit) 210,08 %, rulaj venit S lei;

-cota adaos vânzări cu amănuntul 2,92 %, rulaj venit S lei.

Anul 2019

-cota adaos en-gross (vânzări din depozit) 35,52 %, rulaj venit S lei

-cota adaos vânzări cu amanuntul 5,58 %, rulaj venit Slei.

-din datele prezentate sintetic mai sus rezultă că, în fapt, volumul vânzărilor este mai mare pentru produsele cu adaosul cel mai mic, activitate denumită de societate vânzare cu amănuntul și pentru care clienții nu pot fi identificați;

-petenta nu întocmește NIR-uri care să consemneze defecte, diferențe de mărimi, calitate, etc., nu s-au efectuat retururi către furnizori, nu s-au reclamat eventuale inadvertențe între calitatea contractată și cea primită, mai ales având în vedere larga diversitate de produse cumpărate din Turcia, de la ștergătoare auto, la jucării, haine, cuie, etc.;

-în depozitul situat în Suceava, strada X, clădirea X - hala de depozitare, organele de inspecție fiscală nu au identificat casă de marcat electronică fiscală, aceasta fiind adusă într-o sacoșă de către doamna contabil;

-la punctul de lucru nu există niciun fel de evidență a stocurilor și documente justificative de casă, nu există stocul scriptic de marfă indicat de doamna contabilă și de administratorul societății în explicațiile date, nu există soldul factic de casă indicat în nota explicativă de domnul administrator, nu sunt delimitate niciun fel de gestiuni, nici ca spații, nici ca evidență a stocurilor;

-la adresa punctului de lucru din Suceava este o hală goală, fără intrare de acces pentru clienți, fără firmă, fără afișaje, fără program de lucru. Facturile sunt emise direct din programul de contabilitate, deci într-o altă locație.

Din cele prezentate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că modul contabil de înregistrare a vânzării cu amănuntul și en gross este numai o formă de descărcare a stocurilor scriptice din gestiunea societății, la valori foarte apropiate de costul acestora, astfel încât cheltuiala este dedusă integral pentru un nivel al veniturilor mult inferior nivelului mediu al adaosului practicat de societate, procedând la estimarea bazelor de impunere.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că ceea ce rămâne după vânzarea en gros, produse greu vandabile sau aproape imposibil de valorificat, sunt vândute către persoane fizice, la prețuri mult mai mici, întrucât, în caz contrar, societatea ar păstra asemenea mărfuri în stoc cu anii și apoi le-ar arunca deoarece petenta nu a prezentat documente din care să rezulte această situație, respectiv: Note de intrare recepție care să consemneze defecte, diferențe de mărimi, calitate, inventariere operativă, note transfer între gestiuni, etc. De asemenea, petenta nu a efectuat retururi către furnizori, nu au fost reclamate eventuale inadvertențe între calitatea contractată și cea primită.

Nici susținerea petentei referitoare la faptul că modalitatea de estimare a veniturilor suplimentare de către organele de inspecție fiscală este nelegală întrucât aceasta nu respectă dispozițiile art.106 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, adică nu este o estimare rezonabilă a bazei de

impozitare, ci este un calcul arbitrar al organelor de inspecție fiscală, de vreme ce societatea a prezentat și justificat cu documente toată activitatea perioadei supusă controlului nu poate fi reținută deoarece organele de inspecție fiscală au calculat cota medie de adaos pe total activitate, în fiecare an/interval verificat, comparând adaosul mediu pentru vânzările cu amănuntul, diferența dintre cota medie totală și cota medie pentru vânzările cu amănuntul fiind aplicată asupra costului mărfurilor vândute cu amănuntul.

Referitor la susținerea petentei precum că adaosul real ar fi trebuit calculat ca o medie între vânzările en-gross și cele cu amănuntul, facem precizarea că dacă s-ar fi aplicat această metodă de calcul ar fi rezultat venituri estimate mult mai mari, și anume:

-pentru anul 2017: 19,49% față de 20,27% cât au stabilit organele de inspecție fiscală;

-pentru anul 2018: 106,5% față de 49,62% cât au stabilit organele de inspecție fiscală;

-pentru anul 2019: 20,55% față de 12,02% cât au stabilit organele de inspecție fiscală.

Astfel, nu poate fi reținută nici susținerea petentei sub aspectul unui calcul nerezonabil, dezavantajos ori incorect din punct de vedere fiscal în ceea ce privește parametrii utilizați în estimare.

Referitor la susținerea petentei precum că nu i-a fost comunicată Nota de fundamentare privind alegerea metodei de estimare a bazelor de impunere nr.X, facem precizarea că aceasta reprezintă un document intern care nu se comunică contribuabilului și care conține condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare. Astfel art.4 alin.(3) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, prevede că: **“Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.”**

Nici argumentul societății precum că ar fi vorba despre mărfuri greu vandabile, degradate calitativ, etc. nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece aceasta nu a prezentat documente din care să rezulte această situație, societatea neefectuând inventarieri în care să fie consemnate aceste aspecte.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au estimat veniturile pentru vânzările cu amănuntul în sumă totală de S lei (S lei pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017 + S lei pentru anul 2018 + S lei pentru semestrul I al anului 2019) folosind metoda marjei și că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei aferent veniturilor estimate pentru anii 2017 și 2019, în sumă totală de S lei (S lei + S lei).

În ceea ce privește trecerea petentei, începând cu anul 2019, de la plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii la plătitoare de impozit pe profit, se reține faptul că, așa cum rezultă din documentele

existente la dosarul cauzei, societatea a depășit la data de 31.12.2018 plafonul de 1.000.000 euro (având în vedere și veniturile estimate pentru anul 2018), astfel că, în conformitate cu prevederile art.47 alin.(1) lit. c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.47-Definiția microîntreprinderii

(1) În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

(...)

c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 1.000.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;”,

aceasta nu se mai încadrează în categoria microîntreprinderilor.

Din balanța de verificare la data de 30.06.2019, existentă la dosarul cauzei, rezultă că soldul contului 121 “Profit și pierdere” era în sumă de S lei.

Ținând seama de faptul că petenta a depășit la data de 31.12.2018 plafonul de 1.000.000 euro (având în vedere și veniturile estimate pentru anul 2018), se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că începând cu data de 01.01.2019 aceasta este plătitoare de impozit pe profit și că datorează impozitul pe profit în sumă de S lei (S lei x 16%) aferent profitului înregistrat de societate la data de 30.06.2019.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, speței îi sunt aplicabile prevederile art.268 alin.(1) și art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.268-(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

“Art.286- (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie

contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au estimat venituri din vânzarea cu amănuntul în sumă totală de S lei, și ținând seama de prevederile legale de mai sus, se reține că în mod legal acestea au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor venituri în sumă de S lei.

Ținând seama de cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă totală de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă veniturilor estimate în sumă totală de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere.

2.Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă totală de S lei (S lei în anul 2017 + S lei în anul 2019) și că veniturile în sumă totală de S lei (S lei pentru anul 2017 + S lei pentru anul 2019), înregistrate de societate, sunt venituri neimpozabile, ceea ce a condus la diminuarea impozitului pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală cu suma de S lei (S lei - S lei = (-) S lei x 16% = (-) S lei, în condițiile în care nici în timpul desfășurării inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor acestor cheltuieli și venituri

În fapt, petenta înregistrează în evidența contabilă următoarele sume:

Anul 2017

-suma de S lei, reprezentând cheltuieli cu diferențele de curs valutar calculate asupra sumelor depuse de către fostul asociat în contul 455 “Decontări cu asociații”. Din fișa cont 455 “Decontări cu asociații” rezultă faptul că sumele înregistrate acolo nu sunt defalcate în lei/valută, doamna Tucaliuc neputând indica asupra cărei sume calculează programul de contabilitate diferențe de curs valutar în fiecare lună și fiecare an;

-suma de S lei, reprezentând venituri cu diferențele de curs valutar calculate asupra sumelor depuse de către fostul asociat în contul 455 “Decontări cu asociații”, pentru care, așa cum s-a arătat mai sus, nu există documente justificative.

Anul 2019

-suma de S lei, reprezentând cheltuieli cu diferențele de curs valutar calculate asupra sumelor depuse de către fostul asociat, înregistrate în contul 455 “Decontări cu asociații”. Din fișa cont 455 “Decontări cu asociații” rezultă faptul că sumele înregistrate nu sunt defalcate în lei/valută, doamna Tucaliuc neputând indica asupra cărei sume calculează programul de contabilitate diferențe de curs valutar în fiecare luna și fiecare an. Pentru înregistrarea sumei de S lei pe cheltuielile societății nu s-au prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative.

-suma de S lei, reprezentând venituri din diferențele de curs valutar calculate asupra sumelor depuse de către fostul asociat, înregistrate în contul 455 “Decontări cu asociații”, pentru care, așa cum s-a arătat mai sus, nu există documente justificative, contrar prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă totală de S lei (s lei +S lei) și că veniturile înregistrate de societate, în sumă totală de Slei (S lei + S lei) sunt venituri neimpozabile deoarece înregistrarea în contabilitate a acestor sume nu a avut la bază documente justificative, fiind încălcate prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că diferența dintre cheltuielile cu diferențele de curs valutar și veniturile din diferențe de curs valutar în sumă de -S lei (S lei -S lei=S lei) a influențat profitul impozabil și, în consecință, impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală, în sensul diminuării acestora, astfel: profitul impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală a fost diminuat cu suma de S lei, iar impozitul pe profit cu suma de Slei.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

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

Din prevederile legale de mai sus rezultă că 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.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajând răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației niciuna dintre motivațiile petentei referitoare la cheltuielile și veniturile din diferențele de curs valutar deoarece petenta nu a prezentat nici cu ocazia efectuării inspecției fiscale și nici în susținerea contestației documentele justificative care au stat la baza acestor înregistrări.

Având în vedere faptul că petenta a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu diferențele de curs valutar în sumă totală de S lei (S lei + Slei) și venituri din diferențe de curs valutar în sumă totală de S lei (S lei + Slei) fără a avea la bază documente justificative, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei și că veniturile în sumă de S lei sunt venituri neimpozabile, cu consecința diminuării impozitului pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală cu suma de S lei ($S \text{ lei} - S \text{ lei} = (-)S \text{ lei} \times 16\% = (-)S \text{ lei}$), astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere.

3.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei aferent cheltuielilor cu amenzile și penalitățile înregistrate de societate în anul 2017, în sumă de 12.500 lei, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală, taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și impozitului pe veniturile din dividende în sumă de S lei, în condițiile în care pentru această sumă petenta nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în

susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X F-NT X urmare a inspecției fiscale efectuate **S.C.X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.06.2017-30.06.2019, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de (-)S lei, aferent perioadei 01.01.2018-31.12.2018, taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.06.2017-30.06.2019, și impozit pe veniturile din dividende în sumă de S lei, aferent perioadei 01.06.2017-30.06.2019, din aceste sume petenta necontestând impozitul pe pe veniturile microîntreprinderii în sumă de (-)S lei.

Deși petenta contestă obligațiile fiscale enumerate mai sus, nu aduce motivații în ceea ce privește:

-impozitul pe profit în sumă de S lei aferent cheltuielilor cu amenzile și penalitățile înregistrate de societate în anul 2017, în sumă de S lei, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală;

-taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă stocului de marfă lipsă din gestiune, în sumă de S lei, lipsă ce a fost constatată cu ocazia controlului inopinat efectuat de organele de inspecție fiscală în data de 21.11.2019;

-impozitul pe veniturile din dividende în sumă de S lei, stabilit astfel:

- S lei, impozit nedeclarat în Declarația 100-”Declarație privind impozitul pe profit” aferentă lunii decembrie 2018, pentru dividendele repartizate în luna mai 2018, în valoare brută de S lei. Impozitul datorat conform legii este de S lei, petenta declarând doar suma de S lei. Temei legal aplicabil: art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal si art. 102 alin (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală;
- S lei reprezintă impozit pe veniturile din dividende aferent sumei nete achitate reprezentantului societății în sumă de S lei, până la data de 25.01.2019, potrivit constatărilor cuprinse în Procesul verbal nr. X încheiat de Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava.

Prin acest proces verbal, inspectorii antifraudă au stabilit că soldul casei la data controlului înregistra față de soldul faptic, inventariat de inspectorii în timpul controlului, în data de 25.01.2019, o diferență de S lei, pe care doamna X, în calitate de reprezentant al societății a declarat că i-a ridicat în interes personal, fără a întocmi documente justificative.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei reprezintă dividende nete, conform prevederilor art. 7 pct. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cota

de impozitare aplicabilă fiind cea reglementată de art. 97 alin. (7) din același act normativ ($S \text{ lei} + S \text{ lei} = S \text{ lei} \times 5\% = S \text{ lei}$);

- S lei reprezintă impozit pe veniturile din dividende aferent sumei nete sold casa nejustificată de administratorul societății, domnul X, la data controlului inopinat efectuat de organele de inspecție fiscală la punctul de lucru din Suceava.

Astfel, în data de 22.11.2019, organele de inspecție fiscală s-au deplasat pentru un control inopinat la sediul din Suceava, str.X, prilej cu care au încheiat Procesul verbal de control inopinat nr. X, înregistrat la contribuabil în Registrul Unic de Control la nr.7.

Organele de inspecție fiscală au constatat cu ocazia controlului inopinat că la data și locul controlului nu s-a identificat nicio sumă de bani în casieria societății, în condițiile în care soldul scriptic de casa în lei era de X lei.

La adresa vizitată nu s-a identificat nici casă de marcat electronică fiscală și nici un loc adecvat de depozitare al acestor valori.

Așadar, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei reprezintă dividende, în înțelesul art. 7 pct. 11, art. 91 și art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au calculat impozitul aferent în sumă de S lei ($S \text{ lei} + S \text{ lei} = S \text{ lei} \times 5\% = S \text{ lei}$).

Pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile din dividende în sumă de S lei ($S \text{ lei} + S \text{ lei} + S \text{ lei}$).

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

a) motivele de fapt și de drept;

b) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,
coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„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 cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

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

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

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

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

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. X pronunțată în dosarul nr. X, se reține că *“în ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] este de observat că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind*

nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-NT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.XF-NT X, petenta contestă impozitul pe profit în sumă de S lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și impozit pe veniturile din dividende în sumă de S lei, dar nu aduce motivații în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și impozitul pe veniturile din dividende în sumă de S lei.

Singura motivație a petentei în ceea ce privește impozitul pe dividende este aceea că *“...la stabilirea acestei sume nu au avut în vedere toate elementele reținute în PV X din 12.04.2019 al DRAF Suceava.”*, fără însă a explica care elemente nu au fost avute în vedere.

Întrucât contestația nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C.XS.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X F-NT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- Slei impozit pe profit (S lei -S lei);
- S lei taxa pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C.XS.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X F-NT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.