



Ministerul Finanțelor Publice



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași

Iași, str. Anastașie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.generala.is@anaf.ro

DECIZIA nr. 10232/17.07.2020
privind soluționarea contestației formulate de
Y S.R.L. comuna, județul Bacău

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspekția fiscală cu adresa nr.BCG_AIF-..... înregistrată sub nr.ISR_REG-....., cu privire la contestația formulată de societatea Y S.R.L., cu sediul social în comuna Tamași, satul Chetriș, județul Bacău, sediul procesual ales în municipiul Bacău, str., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bacău sub nr., cod unic de înregistrare, reprezentată legal de, în calitate de administrator, și convențional prin Cabinet de avocat în baza Împuternicirii avocațiale Seria, depusă în original la dosarul contestației.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. din 12.12.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice, Raportului de inspekție fiscală nr..... și a Procesului verbal nr..... cu privire la suma totală de **S lei**, reprezentând taxă pe valoare adăugată în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei.

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, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău sub nr., raportat la data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv 20.12.2019, potrivit confirmării de primire.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile 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. Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău sub nr., societatea **Y S.R.L.** solicită anularea Deciziei de impunere nr. a Raportului de inspekție fiscală nr.....și a Procesului verbal nr....., constatarea faptului că baza impozabilă stabilită suplimentar pentru întreaga perioadă verificată 01.01.2014 - 31.12.2018 este lipsită de fundament și de temei legal, cu consecința înlăturării în întregime a obligațiilor bugetare suplimentare aferente în sumă totală de **S lei**, compusă din S lei impozit pe profit stabilit suplimentar, S lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor și S lei TVA, arătând următoarele:

Motivele contestației vizează, atât aspecte de procedură fiscală (încălcarea dreptului de apărare, necomunicarea mijloacelor de probă și lipsa motivării directe), cât și motive de netemeinicie, întrucât obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite doar pe bază de speculații fără a avea ca suport și un probatoriu cert.

În ceea ce privește aspectele de procedură, i-a fost încălcat dreptul de a fi informată pe parcursul desfășurării inspekției fiscale, de a fi ascultată, de a-și spune

punctul de vedere, toate acestea reprezentând componente ale dreptului la apărare, statuate atât prin Constituția României, cât și prin art.6 din CEDO.

Nu a fost informată pe parcursul inspecției fiscale cu privire la facturile supuse analizei, respectiv cele privind achizițiile de mărfuri de la societatea METRO CASH@CARY, comunicându-i-se doar că vor fi imputate toate mărfurile înscrise pe facturi cu o valoare de peste S lei și care au fost achiziționate de persoanele fizice deținătoare de legitimații METRO pe numele societății.

Informarea cu privire la înscrisurile analizate era necesară pentru respectarea dreptului la apărare, împrejurare care s-ar fi putut materializa prin oferirea de explicații cu privire la mărfurile achiziționate de persoanele fizice deținătoare a acestor legitimații, prin propunerea și administrarea efectivă de probatorii.

I s-a încălcat dreptul de a fi ascultată, astfel în data de 06.12.2019 (vineri) inspectorii fiscali au comunicat societății, prin e-mail, înștiințarea privind discuția finală nr..... și proiectul de inspecție fiscală, înștiințare prin care s-a stabilit că în ziua de luni 09.12.2019 ora 11, va avea loc discuția finală asupra constatărilor și a consecințelor fiscale urmare a încheierii acțiunii de inspecție fiscală.

Data pentru discuția finală trebuia stabilită la un termen rezonabil față de momentul comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală, însă acestea i s-a pus în vedere că în situația în care dorește să renunțe la aceasta, să notifice organul de inspecție fiscală, anterior datei de 09.12.2019, în condițiile în care anterior acestei date erau zile nelucrătoare, respectiv sâmbătă și duminică.

I s-a pus în vedere că are dreptul de a formula punct de vedere în scris, însă în doar o zi lucrătoare, respectiv doar în data de 09.12.2019, în condițiile în care între data comunicării înștiințării și data fixată pentru discuția finală nu au existat zile libere, deși se presupune că punctul de vedere privește chiar proiectul de raport de inspecție fiscală și constatăările din cuprinsul acestuia ce ar fi trebuit să aibă loc după ce i se lăsa acesteia posibilitatea să îl evalueze și evident să-l combată cu ocazia discuției finale.

Față de această situație, în mod evident actele administrativ fiscale au fost emise cu încălcarea prevederilor art.130 alin.(4) și alin.(5) din Codul de procedură fiscală, dispoziții invocate de altfel și de inspectorii fiscali în adresa de înștiințare.

În ceea ce privește decizia de impunere, organul de inspecție fiscală era obligat să o motiveze în fapt, urmare reîncadrării forme unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Textele legale invocate de organul de inspecție fiscală în cuprinsul deciziei de impunere, se referă în mod exclusiv și limitativ la tranzacții și activități înregistrate în evidența contabilă și nu la cele presupus neînregistrate.

Nu sunt indicate elemente relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Organul de inspecție fiscală a concluzionat în mod arbitrar că bunurile achiziționate de persoanele fizice au fost introduse în societate în vederea revânzării, presupusele venituri astfel obținute nu ar fi fost declarate și în consecință nu s-a achitat impozitul pe profit și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și de asemenea s-ar fi colectat suplimentar și cota de TVA și deci s-ar fi cerut deducerea acesteia, lipsind orice probă în justificarea acestor constatări.

În ce privește motivele de netemeinicie, în urma controlului realizat cu privire la achizițiile de mărfuri de la societatea efectuate de persoanele fizice Mișca și alți salariați ai acesteia, ce dețin legitimații de client pe numele Y S.R.L., organul de inspecție fiscală a stabilit bază impozabilă suplimentară și TVA

suplimentar pe baza facturilor de achiziție emise pe numele salariaților societății, facturi a căror valoare totală este peste limita sumei de 700 lei.

În temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspecție fiscală a stabilit că există o susceptibilitate rezonabilă că aceste achiziții de mărfuri au fost destinate revânzării prin intermediul societății Y S.R.L., cu scopul de a nu înregistra veniturile aferente acestor operațiuni și respectiv de a diminua baza impozabilă și respectiv obligațiile fiscale aferente, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din același act normativ, s-au determinat cuantumul veniturilor impozabile suplimentare.

Din analiza înscrisurilor anexate deciziei de impunere - raportul de inspecție fiscală și procesul verbal 9726, nu rezultă că ar exista dovezi certe ale faptului că achizițiile realizate de persoanele fizice - salariați ai societății, ar fi fost făcute cu scopul revânzării prin intermediul societății Y S.R.L., ci doar existența unei simple suspiciuni proprii ale organului de inspecție fiscală cu privire la aceste presupuse operațiuni.

În realitate, facturile analizate de organul de inspecție fiscală nu trebuia supuse controlului fiscal, întrucât nu privesc activitatea comercială a acesteia.

În ce privește facturile de achiziție mărfuri de la magazinul, emise pe numele, contestatoarea susține că:

- în decursul timpului, administratorul societății,, a pierdut 6 legitimații, la fel și soția acestuia, astfel că există presupunerea rezonabilă că persoanele care au intrat în posesia acestora, le-au utilizat în scopul cumpărării de mărfuri, dat fiind faptul că beneficiau de ofertele de preț ale mărfurilor vândute în sistem en gros și a altor tipuri de oferte promoționale practicate de retailer;

- achizițiile făcute personal de, au fost destinate exclusiv consumului propriu al familiei compusă din 4 membri, diverse evenimente din cadrul familiei ori diverse donații;

- având în vedere că accesul în acest tip de magazin este restricționat de deținerea unei asemenea legitimații, au existat nenumărate cazuri când produsele înscrise pe anumite facturi au fost cumpărate de diverși alți clienți ai magazinului METRO, cărora li s-au împrumutat legitimațiile sau au fost achiziționate diverse mărfuri și pentru alte persoane, rude sau prieteni, care au solicitat să folosească legitimațiile pentru achiziții uzuale, dar și pentru achiziții de cantități mai mari de produse pentru evenimente de familie.

În ce privește facturile de achiziție mărfuri de la magazinul METRO emise pe numele celorlalte persoane fizice identificate de organul de inspecție fiscală, contestatoarea susține că:

- a fost salariat pentru puțin timp, doar la nivelul anului 2014, iar ulterior încetării raportului de muncă nu i s-a solicitat predarea legitimației de acces știind că mărfurile achiziționate sunt strict pentru interesul propriu;

- nu mai este salariat de mai bine de 10 ani, iar ulterior încetării raportului de muncă, nu i s-a solicitat predarea legitimației de acces, știind că mărfurile achiziționate sunt strict pentru interesul propriu;

- nu mai este salariat al acesteia, iar ulterior încetării raportului de muncă nu i s-a solicitat predarea legitimației de acces, știind că mărfurile achiziționate sunt strict pentru interesul propriu.

Deși în perioada inspecției fiscale, sarcina probei aparține organului de inspecție fiscală, acesta nu și-a îndeplinit această obligație, nu și-a exercitat rolul activ de a identifica și de a avea în vedere toate circumstanțele edificatoare pentru determinarea corectă a situației de fapt fiscale a societății.

Presupunerile organului de inspecție fiscală nu se coroborează cu probe, în sensul că:

- nu s-a efectuat un control al operațiunilor comerciale desfășurate de societate și nici un control al mărfurilor din stoc, faptic și scriptic și deci nu s-au identificat cantități în plus de marfă fără documente justificative;

- nu s-au constatat operațiuni de vânzare de marfă fără bonuri fiscale și nici controale în care să se constate contravenții de acest gen;

- nu s-a verificat și nu s-au găsit sume de bani în casierie care nu s-ar putea justifica, adică acel profit imposibil care s-ar presupune că a fost însușit de societate ori TVA colectat suplimentar.

În conținutul deciziei de impunere atacate nu s-a stabilit legătura de cauzalitate dintre faptele constatate și presupusul prejudiciu creat privind obligațiile fiscale, astfel simpla împrejurare că au fost cumpărate mărfuri de către persoane fizice de la METRO, prin intermediul legitimațiilor emise pe numele societății nu pot atrage în mod automat concluzia că acestea au intrat în gestiunea societății.

S-a ignorat astfel politica comercială a retailer-ului, care permite achiziția de mărfuri pe persoană fizică.

Totodată, organul de inspecție fiscală nu a contestat contabilitatea societății, ci din contră s-a reținut că aceasta a fost ținută corespunzător.

În consecință, contestatoarea solicită să se rețină că, atâta vreme cât nu s-au identificat de către organul de inspecție fiscală, probatorii care să confirme că mărfurile ar fi intrat în gestiunea societății, acestea reprezintă în realitate produse de consum final ale persoanelor fizice.

Societatea contestatoare menționează că informațiile furnizate de alte persoane, în speță de, pot fi luate în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă, or organul de inspecție fiscală nu a administrat un minim de probe în legătură cu situația de fapt, astfel că informațiile oferite de METRO, respectiv facturile emise pe numele persoanelor fizice deținătoare de legitimații METRO, nu pot fi considerate drept probe absolute la stabilirea bazei de impunere.

În ceea ce privește modul de stabilire a prejudiciului cu privire la cota de TVA, contestatoarea susține că aceasta a fost stabilită la plată suplimentar fără niciun temei, câtă vreme în cazul în care marfa în discuție ar fi fost cumpărată din METRO s-ar fi dedus TVA aferent achiziției și la vânzare se colecta, or câtă vreme facturile în discuție nu au fost înregistrate în contabilitatea societății, nu a solicitat deducerea cotei de TVA.

În concluzie, contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere întrucât măsurile luate de către organul de inspecție fiscală sunt vădit nelegale, neîntemeiate, nefiind justificate de nicio dovadă încât să conducă la aplicarea prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, iar constatările din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu corespund realității faptice și scriptice din evidența contabilă a societății, astfel că baza imposibilă stabilită suplimentar și respectiv obligațiile fiscale stabilite suplimentar pentru perioada verificată sunt stabilite eronat.

Ca probe în susținerea contestației, contestatoarea menționează înscrisuri, respectiv cele depuse la organul fiscal pe perioada realizării inspecției fiscale, precum și orice alte înscrisuri necesare soluționării contestației, pe care precizează că le va depune, în termenul legal printr-un memoriu separat, fără ca ulterior să procedeze în acest sens.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău a efectuat inspecția fiscală la societatea Y S.R.L.Tamași,

pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2018, urmare căreia a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. prin care a stabilit că societatea datorează bugetului consolidat al statului suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei și T.V.A. în sumă de S lei.

Inspecția fiscală a fost inițiată ca urmare a analizei de risc fiscal, efectuată de organul de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Bacău.

Societatea Y S.R.L. este contribuabil mic, are ca obiect de activitate *Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun*, cod CAEN 4711, realizată prin șapte puncte de lucru de pe raza județului Bacău și are ca asociat unic și administrator pe domnul

Pentru impozitul pe profit perioada verificată a fost 01.01.2014 - 31.07.2017, pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor 01.08.2017 - 31.12.2018, iar pentru taxa pe valoarea adăugată 01.01.2014 - 31.10.2018.

Cu adresa nr.BCG-AIF, organul de inspecție fiscală a solicitat de la METRO Cash & Carry România, informații cu privire la tranzacțiile derulate în perioada supusă inspecției fiscale cu societatea verificată, precum și tranzacțiile derulate în aceeași perioadă de persoana fizică (asociat/administrator al Y S.R.L. Tamași) sau orice persoană fizică ce deține un card de cumpărături pe societatea verificată, respectiv informații cu privire la facturile emise/primate, valoarea totală a acestora cu T.V.A. aferentă, conținutul tranzacțiilor, numele delegatului, adresa punctului de lucru de unde/unde s-a efectuat livrarea bunurilor.

Cu adresa nr., înregistrată la A.J.F.P. Bacău - Inspecție fiscală sub nr.BCG_AIF, METRO Cash & Carry România S.R.L. a comunicat documentele solicitate, respectiv copii ale facturilor emise (S facturi) către societatea Y S.R.L. Tamași și persoanele fizice care au cumpărat mărfuri alimentare, cafea, detergenți, băuturi, țigări, etc., facturi care au înscris cod client 016 501135, care aparține societății verificate.

Astfel, s-au identificat facturi emise către societatea Y S.R.L. Tamași, Mișca (asociat unic/administrator al societății), Mișca Claudia, Spătaru, codul client înscris pe toate facturile fiind codul societății, respectiv nr.

Din verificarea prin sondaj a facturilor emise de METRO Cash & Carry România S.R.L. către clientul cu codul nr. 016 501135 care au înscris ca beneficiar societatea Y S.R.L. Tamași, puse la dispoziția organului de inspecție fiscală în copie, s-a constatat că acestea au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări și evidența contabilă a persoanei impozabile.

Organul de inspecție fiscală a procedat la centralizarea facturilor cu o valoare totală mai mare de S lei, emise de METRO Cash & Carry România S.R.L. către clientul căruia i s-a atribuit codul nr. 016 501135 și care au înscrise ca beneficiar persoane fizice:Amagdei Elena și Imbrea Florin, situație prezentată analitic în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la impozitul pe profit

Societatea Y S.R.L. Tamași figurează înregistrată în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit profit pentru perioada 01.01.2014-31.07.2017 și plătitoare impozit specific în perioada 01.01.2017-31.07.2017.

Cu ocazia inspecției fiscale parțiale, efectuată pentru perioada 01.01.2014-31.07.2017, s-a constatat bază de impozitare suplimentară în sumă de S lei și impozit

pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, stabilit conform anexei nr.1 la raportul de inspecție fiscală, din care:

- pentru perioada 01.01.-31.12.2014, bază impozabilă suplimentară în sumă de **S lei** și impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, urmare stabilirii de venituri suplimentare în sumă de **S lei** (anexa nr.2), aferente achizițiilor de mărfuri de la efectuate de persoane fizice (Mișca Edmond Cătălin și Mișca Claudia) ce dețin legitimație de client pe Y S.R.L. Tamași.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea 571/2003, organul de inspecție fiscală are susceptibilitatea rezonabilă că aceste achiziții de mărfuri au fost destinate vânzării, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din același act normativ, a determinat venituri impozabile (utilizându-se cota medie de adaos din evidența contabilă) în sumă de **S lei**, diminuate cu valoarea de achiziție a mărfurilor în cuantum de **S lei**, rezultând venituri suplimentare în sumă de **S lei** (anexa nr.2).

- pentru perioada 01.01.-31.12.2015, bază impozabilă în sumă de **S lei** și impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, urmare stabilirii de venituri suplimentare în sumă de **S lei** (anexa nr.2), aferente achizițiilor de mărfuri de la METRO CASH&CARRY Bacău efectuate de persoane fizice ce dețin legitimație de client pe Y S.R.L. Tamași.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea 571/2003, s-au determinat venituri impozabile (utilizându-se cota medie de adaos din evidența contabilă) în sumă de **S lei**, diminuate cu valoarea de achiziție a mărfurilor în cuantum de **S lei**, rezultând venituri suplimentare în sumă de **S lei** (anexa nr.2).

- pentru perioada 01.01.-31.12.2016, bază impozabilă suplimentară în sumă de **S lei** și impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, urmare stabilirii de venituri suplimentare în sumă de **S lei** (anexa nr.2), aferente achizițiilor de mărfuri de la Bacău efectuate de persoane fizice ce dețin legitimație de client pe Y S.R.L. Tamași.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, s-au determinat venituri impozabile (utilizându-se cota medie de adaos din evidența contabilă) în sumă de **S lei**, diminuate cu valoarea de achiziție a mărfurilor în cuantum de **S lei**, rezultând venituri suplimentare în sumă de **S lei** (anexa nr.2).

- pentru anul 2017 societatea a calculat, înregistrat și declarat impozit specific în sumă de **S lei**.

Organul de inspecție fiscală menționează că, în baza prevederilor Legii nr.177/2017, persoana impozabilă a optat, începând cu data de 01.08.2017, pentru plata impozitului pe venitul microintreprinderilor.

Persoana impozabilă a avut calitatea de plătitoare de impozit profit pentru perioada 01.01.2017 - 31.07.2017, perioadă pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de **S lei** și impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, urmare stabilirii de venituri suplimentare în sumă de **S lei** (anexa nr.2), aferente achizițiilor de mărfuri de la..... Bacău efectuate de persoane fizice ce dețin legitimație de client pe Y S.R.L. Tamași.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, s-au determinat venituri impozabile (utilizându-se cota medie de adaos din evidența contabilă) în sumă de **S lei**, diminuate cu valoarea de achiziție a mărfurilor în cuantum de **S lei**, rezultând venituri suplimentare în sumă de **S lei**.

Urmare inspectiei fiscale parțiale, s-a stabilit, pentru perioada 01.01.2014 - 31.07.2017, impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, din care: anul 2014 - S lei, anul 2015 - S lei, anul 2016 - S lei și anul 2017 - S lei.

Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Potrivit datelor cuprinse în vectorul fiscal, în dosarul fiscal și fișa sintetică pe plătitor, organul de inspecție fiscală a constatat că în intervalul 01.08.2017 - 31.12.2018, societatea Y S.R.L. Tamași este înregistrată ca plătitoare de impozit venit microîntreprinderi, cu perioada fiscală trimestrul calendaristic.

Deoarece la finalul anului 2016, veniturile realizate de societate au fost inferioare plafonului de S euro, persoana impozabilă a solicitat începând cu data de 01.08.2017 calitatea de plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

În urma inspectiei fiscale, pentru perioada 01.08.2017 - 31.12.2018 s-a stabilit bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei și impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, pe baza informațiilor (copii după facturile fiscale) transmise pe suport magnetic de către METRO CASH&CARRY Bacău, din care rezultă că în perioada 01.08.2017 - 31.12.2018, furnizorul a înregistrat tranzacții cu persoanele fizice ce dețin legitimație de client pe Y S.R.L. Tamași, în valoare totală de S lei.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) și art.53 alin.(1) din Legea 227/2015, s-au determinat venituri impozabile (utilizându-se cota medie de adaos din evidența contabilă pe fiecare an) în sumă totală de S lei, stabilindu-se impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în sumă de **S lei** (anexa nr.4).

Referitor la T.V.A.

Din verificarea documentelor contabile aferente perioadei 01.01.2014 - 31.12.2018, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea Y S.R.L. Tamași a înregistrat T.V.A. colectată în quantum de S lei și a declarat prin deconturile de T.V.A. suma de S lei, rezultând T.V.A. nedeclarată în sumă de **S lei**, față de cea înregistrată în evidența contabilă.

Organul de inspecție fiscală precizează că T.V.A. colectată în perioada supusă verificării este aferentă activităților desfășurate de către persoana impozabilă, respectiv livrărilor de mărfuri/prestări servicii.

În baza informațiilor transmise de, organul de inspecție fiscală a constatat diferențe de T.V.A. colectată în sumă de S lei, aferentă achizițiilor de mărfuri în valoare totală de S lei de la M..... tranzacții efectuate de persoane fizice ce dețin legitimație de client pe numele societății Y S.R.L. Tamași, din care achiziții cu T.V.A. 24%, 20% și respectiv 19% în sumă de S lei și cu 9% în quantum de S lei.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, art.6 din O.G. nr.92/2003, art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015, art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art.137 alin.(1) din Legea 571/2003 și art.286 alin.(1) din Legea 227/2015, s-a determinat T.V.A. colectată în sumă totală delei, din care aferentă cotei de 9% în quantum de S lei și cotei de 24%, 20%, respectiv 19% în quantum de S lei.

Pentru stabilirea T.V.A. aferentă veniturilor neînregistrate în evidența contabilă, organul de inspecție fiscală a avut în vedere adaosul comercial mediu practicat de societatea Y S.R.L. Tamași, pentru fiecare an fiscal.

Acesta s-a înmulțit cu valoarea mărfurilor neînregistrate de societate, rezultând valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor destinate revânzării care s-a adunat la valoarea mărfurilor intrate în gestiune, fiind stabilite veniturile încasate și neînregistrate, respectiv baza impozabilă suplimentară, asupra căreia s-au aplicat cotele T.V.A.

practicate în perioada verificată (situație prezentată analitic în anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală).

În urma controlului, pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2018, a rezultat T.V.A. colectată în sumă de S lei, din care: S lei T.V.A. colectată declarată de persoana impozabilă prin deconturile de T.V.A., S lei T.V.A. colectată nedeclarată prin deconturile de T.V.A. și S lei, diferența T.V.A. colectată stabilită suplimentar la control.

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, persoana impozabilă a înregistrat T.V.A. deductibilă în baza facturilor și bonurilor fiscale, primite de la furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii în sumă totală de S lei, conform anexei nr.5 la raportul de inspecție fiscală și a declarat prin deconturile lunare T.V.A. deductibilă în cuantum de S lei, rezultând o diferență declarată în plus față de suma înregistrată în evidența contabilă în sumă de S lei.

Urmare inspecției fiscale parțiale s-a stabilit suplimentar, pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2018, T.V.A. în sumă totală de S lei, din care: S lei T.V.A. colectată stabilită suplimentar la control, S lei T.V.A. colectată înregistrată și nedeclarată în decontul de TVA și S lei T.V.A. deductibilă declarată în plus față de suma înregistrată în evidența contabilă.

Organul de inspecție fiscală precizează că, pe parcursul desfășurării acțiunii de inspecție fiscală parțială, contribuabilul a fost informat asupra constatărilor rezultate, potrivit art.130 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organul de inspecție fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău, Plângerea penală nr.BCG_AIF formulată împotriva domnului în calitate de administrator al societății Y S.R.L. Tamași, pentru un prejudiciu total în sumă de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei.

III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele aflate la dosarul contestației, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

1. Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de societatea Y S.R.L. Tamași, județul Bacău, pentru suma totală de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, în condițiile în care organul de inspecție fiscală a formulat Plângerea penală nr.BCG_AIF....., în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-BC.....care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., contestată.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2014 - 31.10.2018, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de S lei, din care S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, aferente achizițiilor de mărfuri de laBacău, efectuate de persoane fizice ce dețin legitimație de client pe Y S.R.L. Tamași.

Suma de S lei, reprezintă T.V.A. colectată și nedeclarată de societate în sumă de S lei și T.V.A. deductibilă în sumă de S lei, declarată în plus prin decont, față de T.V.A înregistrată în contabilitatea societății contestatoare.

Cu adresa nr.BCG-AIF.....organul de inspecție fiscală a solicitat de la METRO Cash & Carry România, informații cu privire la tranzacțiile derulate cu societatea Y S.R.L. Tamași, în perioada supusă inspecției fiscale, precum și la tranzacțiile derulate în aceeași perioadă de persoana fizică (asociat/administrator al Y S.R.L. Tamași) sau orice persoană fizică ce deține un card de cumpărături pe Y S.R.L. Tamași, respectiv informații cu privire la facturile emise/primate, valoarea totală a acestora cu T.V.A. aferentă, conținutul tranzacțiilor, numele delegatului, adresa punctului de lucru de unde/unde s-a efectuat livrarea bunurilor.

Cu adresa nr....., înregistrată la A.J.F.P. Bacău - Inspecție fiscală sub nr.BCG_AIF, METRO Cash & Carry România S.R.L. a comunicat documentele solicitate, respectiv copii ale facturilor emise (S facturi) către clientul cu codul nr. 016 501135, care aparține societății Y S.R.L. Tamași, județul Bacău.

Astfel, s-au identificat facturi emise, atât către societatea Y S.R.L. Tamași, cât și către persoanele fizice: Mișca Edmond Cătălin (asociat unic/administrator al societății Y S.R.L. Tamași),Din verificarea prin sondaj a facturilor emise de METRO Cash & Carry România S.R.L. către clientul cu codul nr. 016 501135 care au înscris ca beneficiar societatea Y S.R.L. Tamași, puse la dispoziția organului de inspecție fiscală în copie, s-a constatat că acestea au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări și evidența contabilă a persoanei impozabile.

Organul de inspecție fiscală a procedat la centralizarea facturilor cu o valoare totală mai mare de S lei, emise de METRO Cash & Carry România S.R.L. către clientul căruia i s-a atribuit codul nr. 016 501135 și care au înscris ca beneficiar persoanele fizice:,

Situația este prezentată analitic în anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr.

Prin adresa nr.BCG_AIF1....., aflată la dosarul contestației, organul de inspecție fiscală precizează că persoanele fizice menționate, ce dețin sau au deținut calitatea de **salariați** ai societății Y S.R.L. Tamași, s-au deplasat în mod frecvent la S.R.L., utilizând legitimațiile de client emise pe numele societății contestatoarei, dar pentru achiziționarea în nume propriu de *mărfuri alimentare, cafea, detergenți, băuturi, țigări*, etc., mărfuri de o valoare considerabilă, achitate cu numerar, peste limita normală a *coșului minim pentru un trai decent pentru o persoană adultă pe lună*, astfel:

- - facturi cu valoare mai mare de S lei: în luna august 2015 - 20 de facturi în sumă de S lei, în luna septembrie 2015 - 17 facturi în sumă de S lei, în luna noiembrie 2015 - 8 facturi în sumă de S lei, etc.;

-- facturi cu valoare mai mare de S lei: în luna aprilie 2018 - 15 facturi în sumă de S lei, în luna mai 2018 -15 facturi în sumă de S lei, în luna octombrie 2018 - 11 facturi în sumă de S lei, etc.;

- - facturi cu valoare mai mare de S lei: în luna septembrie 2016 - 11 facturi în sumă de S lei, în luna ianuarie 2018 - 10 facturi în sumă de S lei, în luna august 2018 - 8 facturi în sumă de S lei, etc..

Se reține precizarea organului de inspecție fiscală că persoanele fizice care au efectuat achizițiile de mărfuri alimentare, cafea, detergenți, băuturi, țigări, etc., în baza facturilor care au înscris cod client 016 501135, care aparține societății Y S.R.L.Tamași, dețin sau au deținut calitatea de salariat în cadrul acestei societăți, nivelul câștigului lunar din salarii fiind minim pe economie (inferior nivelului achizițiilor de mărfuri efectuate lunar de fiecare persoană fizică) sau sunt rude (Amagdei Elena - soacră), după cum urmează:

- - a deținut calitatea de salariat (director general) în perioada 01.09.2011-01.12.2017, în baza contractului individual de muncă nr. 12/01.09.2011, cu salariu brut minim pe economie;

-- deține calitatea de salariat (vânzător), începând cu data de 01.03.1999, în baza contractului individual de muncă nr....., cu salariu brut minim pe economie;

- - a deținut calitatea de salariat (vânzător) în perioada 16.01.2014-24.06.2019, în baza contractului individual de muncă nr.2/15.01.2014, cu salariu brut minim pe economie;

- - a deținut calitatea de salariat (manipulant mărfuri), până la data de 01.09.2012, în baza contractului individual de muncă nr., cu salariu minim pe economie.

Față de această situație, organul de inspecție fiscală a reținut că persoanele fizice s-au declarat ca beneficiari ai operațiunilor de cumpărare, cu scopul de a nu se înregistra aceste tranzacții în evidența contabilă a societății, de a nu se înregistra ulterior revânzarea mărfurilor, respectiv veniturile aferente tranzacțiilor economice, cu consecința fiscală de diminuare a bazei impozabile și implicit de diminuare a impozitului pe profit, a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și a taxei pe valoare adăugată, datorate de persoana impozabilă X S.R.L..

Astfel, în baza informațiilor transmise de S.R.L., organul de inspecție fiscală a stabilit diferențe suplimentare de T.V.A. colectată în sumă de S lei, impozit pe profit în sumă de S lei și impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, utilizându-se adaosul mediu practicat de societatea pentru fiecare an fiscal, obligații fiscale aferente achizițiilor de mărfuri efectuate în perioada supusă inspecției fiscale de persoanele fizice în baza legitimațiilor de client emise pe numele societății contestatoare.

Totodată, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organul de inspecție fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău, Plângerea penală nr.BCG_AIF-..... formulată împotriva numitului, în calitatea de administrator al societății contestatoare, pentru un prejudiciu în sumă totală de S lei, aferent achizițiilor de mărfuri de la METRO CASH&CARRY Bacău, efectuate de persoane fizice ce dețin legitimație de client pe X S.R.L. Tamași.

Se reține astfel că, între stabilirea obligațiilor fiscale de plată stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., contestate în cauză, pe de o parte și, pe de altă parte, stabilirea caracterului infracțional al faptelor sesizate, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că se ridică problema în cauză, a stabilirii realității evidențierii în actele contabile ale societății, a operațiunilor comerciale efectuate și a veniturilor realizate, având în vedere că organul de inspecție fiscală a constatat că pentru facturile emise de S.R.L. pe cod client nr.016 501135 (X S.R.L.) și care au înscrise ca beneficiar persoanele fizice menționate, societatea nu a întocmit note de recepție și constatare diferențe, achizițiile constând în mărfuri alimentare, cafea, detergenți, băuturi, țigări, etc., nu au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 371 *Mărfuri* și în jurnalele de cumpărări, ceea ce a condus la concluzia că pe facturi a fost înscris numele persoanelor fizice, cu scopul de a nu se

înregistra de societatea revânzarea mărfurilor și veniturile aferente acestor tranzacții economice.

Cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/....., ca răspuns la adresa ISR_DGR-..... formulată de organul de soluționare a contestației, Parchetul de pe lângă Tribunalul Bacău a comunicat că dosarul nr..... (plângerea nr. BCG_AIF) se află în lucru la Inspectoratul de Poliție al Județului Bacău - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

În drept, sunt aplicabile prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

Art.277 *Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

(1) *Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

a) *organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă; [...].*

(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*

Art.279 *Soluții asupra contestației [...].*

(1) *Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.*

Totodată, sunt aplicabile și prevederile **pct.10.2.** 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, conform cărora: *Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art.276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendare, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.*

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că organul administrativ de soluționare nu se poate pronunța pe fondul cauzei, înainte de a se analiza latura penală și că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire și cercetare penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei.

Se reține că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema evidențierii în actele contabile sau în alte documente legale a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, cu consecința diminuării bazei impozabile și implicit a obligațiilor de plată datorate bugetul general consolidat al statului.

Astfel, în cauză, între stabilirea obligațiilor fiscale în sumă totală de S lei, stabilite prin actele contestate, care au stat la baza Plângerii penale nr. BCG_AIFdin 16.12.2019, înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Bacău, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite de omisiune, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, conform dispozițiilor **art.9 alin.(1) lit.b)** din Legea nr.241/2005

pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă, deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

A nu lua în considerare cercetările penale ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevante în acest sens fiind deciziile pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care s-au menținut deciziile de suspendare a soluționării contestațiilor până la definitivarea laturii penale, în situația în care se demonstrează că soluția organelor penale poate avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative.

În materia suspendării, prin Decizia nr.401/2016 a Curții Constituționale, s-a apreciat în sensul în care *cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea. Tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.*

Ca urmare, având în vedere prioritatea de soluționare pe care o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la finalizarea laturii penale, organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care, în temeiul **art.279 alin.(5)**, raportat la **art.277 alin.(1) lit.a)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va **suspenda** soluționarea contestației formulate de societatea Y S.R.L., pentru suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, aferent achizițiilor de mărfuri de la, efectuate de persoane fizice ce dețin legitimație de client pe X S.R.L. Tamași.

Procedura administrativă urmează a fi reluată în conformitate cu dispozițiile **art.277 alin.(3)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.*

Totodată, sunt aplicabile și prevederile **pct.10.2.** 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, conform cărora, *dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua*

procedura administrativă, în condițiile art.276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendare, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.

În ceea ce privește contestarea Procesului verbal nr., se reține că, în conformitate cu prevederile **art.132** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia, în cazul în care organul de inspecție fiscală sesizează organele judiciare în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, organul de inspecție fiscală are obligația de a întocmi proces-verbal în acest sens, care reprezintă *act de sesizare* și stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală.

Actul de sesizare, astfel întocmit, nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între organul fiscal și contribuabil, situație în care nu este susceptibil de a fi contestat, în cadrul legal instituit de Codul de procedură fiscală.

2. Referitor la diferența de T.V.A. în sumă totală **S lei**, reprezentând S lei T.V.A. colectată și nedeclarată de societate și S lei T.V.A. deductibilă, declarată în plus prin decont, față de T.V.A. înregistrată în contabilitatea societății contestatoare, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organul de inspecție fiscală a stabilit aceste obligații fiscale, în condițiile în care societatea formulează doar critici cu privire la aspecte procedurale.

În fapt, se reține că din verificarea documentelor contabile aferente perioadei 01.01.2014 - 31.12.2018, organul de inspecție fiscală a constatat că societatea Y S.R.L. Tamași a înregistrat T.V.A. colectată în cuantum de S lei și a declarat prin deconturile de T.V.A. suma de S lei, rezultând T.V.A. nedeclarată în sumă de **S lei**, față de cea înregistrată în evidența contabilă.

Totodată, organul de inspecție fiscală a constatat că, în perioada supusă inspecției fiscale, persoana impozabilă a înregistrat T.V.A. deductibilă în baza facturilor și bonurilor fiscale, primite de la furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii în sumă totală de S lei, conform anexei nr.5 la raportul de inspecție fiscală și a declarat prin deconturile lunare T.V.A. deductibilă în cuantum de S lei, rezultând o diferență declarată în plus față de suma înregistrată în evidența contabilă în sumă de **S lei**.

Prin contestația formulată, referitor la suma de S lei reprezentând T.V.A. colectată și nedeclarată de societate și la suma de S lei reprezentând T.V.A. deductibilă declarată în plus, față de T.V.A. înregistrată în contabilitate, societatea nu formulează critici, nu invocă temeiuri de drept și nu prezintă documente în susținerea cauzei.

În drept, în conformitate cu prevederile din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.269 Forma și conținutul contestației.

1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

c) *motivele de fapt și de drept;*

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

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. [...].*

De asemenea, conform prevederilor din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.p.A.N.A.F. nr.3741/2015:

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.*

2.6. *Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii. [...].*

Din dispozițiile legale citate, rezultă că, prin contestație, trebuie să se menționeze, atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiează, organul de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal, sarcina probei revenind acestuia, potrivit principiului conform căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă exprimată prin adagiul *actor incumbit probatio*, consfințit de art.249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă.

Prin urmare, sarcina probei implică interesul personal al contestatorului care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate ducând la respingerea contestației.

În cauză, se reține că societatea nu a depus niciun înscris în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege aplicabil în materia privind taxa pe valoare adăugată, respectiv cu privire la T.V.A. colectată și nedeclarată în perioada 01.01.2014 - 31.12.2018, în sumă de S lei și la T.V.A. deductibilă în sumă de S lei, declarată în plus prin decont, față de T.V.A. deductibilă înregistrată în contabilitate.

În ceea ce privește afirmațiile societății cu privire la încălcarea dreptului de a fi informată, ascultată și de a-și spune punctul de vedere, se reține că, din analiza documentelor aflate la dosarul contestației, respectiv din conținutul raportului de inspecție fiscală, rezultă că reprezentantul societății a fost informat pe parcursul derulării inspecției cu privire la constatările echipei de inspecție și a putut formula un punct de vedere în scris după primirea proiectului de raport, care a fost preluat în cuprinsul raportului final, în conformitate cu dispozițiile din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

Art.9 (1) *Înainte luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei. [...].*

Art.46 [...] (2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: [...] j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

Art.130 (1) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

(2) *Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

(3) *Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.*

(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. [...]. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.

Art.131 (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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor. [...].

(3) Potrivit dispozițiilor legale citate, contribuabilii au dreptul să fie audiați înaintea luării unor decizii de către organul de inspecție fiscală, de natură să le afecteze interesele, ca o componentă a dreptului la apărare garantat contribuabililor.

Cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală, contribuabilii au dreptul să-și prezinte verbal punctul de vedere, în cadrul discuției finale și ulterior, în scris, în termen de *cel mult 5 zile lucrătoare* de la data la care s-a programat discuția finală și s-a încheiat inspecția fiscală, cu alte cuvinte audierea contribuabilului implică o latură orală (discuția finală - fără a fi stabilit de legiuitor un termen anume) și o latură scrisă (punct de vedere scris - cu termen de *cel mult 5 zile lucrătoare*).

Societatea contestatoare susține că data pentru discuția finală trebuia stabilită într-un termen rezonabil față de momentul comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală și i s-a pus în vedere ca, în situația în care dorește să renunțe la discuție, să notifice în acest sens organul de inspecție fiscală, anterior datei de 09.12.2019, în condițiile în care anterior acestei date erau zile nelucrătoare, respectiv sâmbătă și duminică.

Din interpretarea dispozițiilor art.130 alin.(2) din Codul de procedură fiscală nu rezultă că legiuitorul obligă în mod expres organele de inspecție fiscală la programarea datei pentru desfășurarea discuției finale pentru o anumită dată, ulterioară celei în care comunică proiectul de raport, urmând ca aceasta să fie stabilită într-un termen rezonabil, apreciată în funcție de circumstanțele concrete ale cauzei și de complexitatea obiectului discuției finale, astfel că programarea discuției finale după 3 zile de la data la care a fost transmis proiectul final al raportului de inspecție fiscală nu poate fi considerată ca fiind de natură să facă imposibilă sau dificilă posibilitatea exprimării unui punct de vedere.

În acest sens, premergător încheierii inspecției fiscale, au fost solicitate, prin e-mail, informații și documente de la persoana desemnată cu organizarea evidenței contabile a societății verificate, în persoana doamnei - expert contabil și administrator al societății, astfel:

- la data de 05.11.2019, doamna Maria Vizitiu a transmis electronic, la solicitarea organului de inspecție fiscală, trei atașamente privind infocont 2015 și 2016;

- la data de 18.11.2019, s-au solicitat facturi emise/anulate în perioada 01.01.2014 - 31.12.2018, registrul de evidență fiscală 01.01.2014 - 31.07.2017, calculul cotei adaos mediu K pentru fiecare an: 2014 - 2018, balanțe de verificare 2014 - 2016;

- la data de 28.11.2019, s-au solicitat înregistrările contabile pentru factura nr..... emisă de.....

Totodată, se reține și faptul că reprezentantul legal al societății, în persoana domnului Mișca Edmond Cătălin, a fost înștiințat de organul de inspecție fiscală, prin adresa nr., cu privire la data la care are loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, respectiv la data de 09.12.2019 ora 11:00, la sediul A.J.F.P.Bacău - Inspecție fiscală, precum și asupra posibilității de a-și exprima în scris punctul de vedere, în termen de o zi lucrătoare de la discuția finală.

Adresa nr..... însoțită de proiectul de raport de inspecție fiscală și de anexele 1-5, au fost transmise electronic de organul de inspecție fiscală pe adresa de e-mail a domnului și pe cea a doamnei....., la data de **06.12.2019**, ora 10:45 AM, aceasta din urmă confirmând primirea la ora 12:32 PM.

Conform celor menționate de organul de inspecție fiscală prin adresa nr.BCG_AIF....., aflată la dosarul contestației, reprezentantul legal al persoanei impozabile s-a prezentat pentru discuția finală, la data de **09.12.2019**, la sediul organului fiscal, a dat declarația pe propria răspundere și a semnat anexele 1 - 5 și procesul verbal de restituire înscrisuri nr..... menționând că va transmite în scris punctul de vedere cu privire la constatările acestora în termenul prevăzut în înștiințarea pentru discuția finală.

Se reține că nu s-a făcut dovada exprimării unor obiecții, la acel moment, în sensul că termenul de depunere a punctului de vedere ar fi insuficient și nu ar permite combaterea constatărilor din proiectul raportului de inspecție fiscală.

Astfel, la data de **10.12.2019**, societatea a transmis punctul de vedere prin poșta electronică, în care precizează: *În urma discuției finale, care a avut loc în data de 09.12.2019, ora 9 la sediul A.J.F.P. Bacău - Inspecție fiscală S.I.F. 4, am luat la cunoștință de constatările inspecției fiscale și am obiecțiuni urmând a formula contestație cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin raportul de inspecție fiscală în termenul legal.*

Precizarea a fost preluată la capitolul VI din Raportul de inspecție fiscală nr. F-..... - Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul.

Prin urmare, nu se poate reține nerespectarea de către organul de inspecție fiscală a dispozițiilor art.9, art.46 alin.(2), art.130 și art.131 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere că organul de inspecție fiscală a informat societatea pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele verificate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele fiscale, că societatea a avut posibilitatea exprimării în scris a unui punct de vedere cu privire la aceste constatări și a uzat de dreptul de exercitare a căii administrative de atac prin formularea contestației administrative, nu pot fi reținute ca întemeiate afirmațiile societății cu privire la încălcarea dreptului de a fi informată, ascultată și de a-și spune punctul de vedere.

Referitor la susținerea contestatoarei, potrivit căreia decizia de impunere contestată nu este motivată, se reține faptul că decizia cuprinde motivul de fapt pentru fiecare obligație fiscală suplimentară, conform prevederilor art.46 alin.(2) lit.e) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatările faptice fiind redată pe larg, în Raportul de inspecție fiscală nr..... în baza examinării tuturor elementelor relevante pentru impunere.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei, potrivit căreia organul de inspecție fiscală era obligat să motiveze în fapt decizia de impunere, urmare reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu

scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta, se reține că la motivul de fapt este precizat cu claritate elementul relevant care a condus la reîncadrarea tranzacției.

Potrivit dispozițiilor din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

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 analiză efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

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

Art.55 Mijloace de probă

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

Referitor la susținerea contestației, potrivit căreia textele legale invocate în cuprinsul deciziei de impunere se referă în mod exclusiv și limitativ la tranzacții și activități înregistrate în evidența contabilă, nu la cele presupus neînregistrate, se reține că temeiurile de drept invocate de organul de inspecție fiscală se referă tocmai la tranzacțiile și activitățile neînregistrate în evidența contabilă a societății, precum și la modul de declarare a acestora.

În consecință, nu pot fi reținute afirmațiile societății cu privire la încălcarea dreptului de a fi informată, ascultată și de a-și spune punctul de vedere, nefiind de natură să atragă nelegalitatea actelor contestate, în condițiile în care societatea nu a prezentat nicio critică pe fondul constatărilor organului de inspecție fiscală care a stabilit suplimentar suma de S de lei, reprezentând reprezentând S lei T.V.A. colectată și nedeclarată de societate și S lei T.V.A. deductibilă, declarată în plus prin decont, față de T.V.A înregistrată în contabilitatea societății.

Astfel, în baza dispozițiilor **art.279 alin.(1)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, *prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*, se va respinge contestația, ca neîntemeiată, pentru taxă pe valoare adăugată în sumă de S lei.

Pentru considerentele reținute, 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:

Art.1 Suspendarea soluționării contestației formulate de societatea Y S.R.L. din, județul Bacău, împotriva Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei și taxă pe valoare adăugată în sumă de S lei.

Art.2 Respingerea, ca **neîntemeiată**, a contestației formulate de societatea Y S.R.L. din, județul Bacău, împotriva Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC, emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând taxă pe valoare adăugată.

Art.3 Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bacău.