



DECIZIA NR. 10518/21.10.2019

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. din Iași, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași 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 Iași-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. X S.R.L. Iași**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr.JX, cod CAEN 4932- "Transporturi cu taxiuri", cu domiciliul fiscal în municipiul Iași, B-dul X nr.X, Mezanin, birou X, județul Iași, cu sediul procedural ales în municipiul Iași, B-dul Poitierd nr.X, etaj X, Clădirea X, județul Iași, prin administrator 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-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

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

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

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 **19.07.2019**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași nr.X, adresă pe care domnul X a semnat de primire, și data depunerii contestației, respectiv **03.09.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Iași sub nr.X.

Contestația este semnată de către domnul X, în calitate de administrator al societății.

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 împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X9, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, susținând următoarele:

Organele de inspecție fiscală nu au acordat atenție actelor contabile și declarațiilor înregistrate, nu au analizat situația contabilă a societății, concluziile acestora bazându-se doar pe analizarea bazelor de date puse la dispoziție de petentă, efectuând o analiză sumară și exemplificând câteva situații izolate.

Petenta susține că, din punct de vedere fiscal, documentul justificativ pentru deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată este factura, precum și orice alte documente care să facă dovada efectuării operațiunii.

Contestatoarea afirmă că organele de inspecție fiscală nu au indicat vreun temei legal cu privire la sumele stabilite suplimentar, articolele de lege invocate de acestea nefiind altceva decât articole care indică modalitatea de calcul a impozitelor și obligativitatea calculării lor de către societate.

Petenta mai susține că la stabilirea stărilor de fapt fiscale organele de inspecție fiscală trebuie să utilizeze mijloace de probă legale, acest aspect fiind ignorat la stabilirea suplimentară a bazelor de impunere, neindicând niciun mijloc de probă utilizat care să le fi format convingerea că procentajul indicat, și anume 45%, se impune a fi km ocupați și 55% liberi, sau cum au fost stabilite aceste procente.

Inspectorii fiscali nu au făcut nicio analiză a modalității în care are loc activitatea de transport taxi la locurile în care se află amplasate stațiile de taxi și câte locuri are fiecare, la numărul autorizațiilor la nivelul Iașului, la km. ce trebuiesc parcurși către unitate pentru a efectua schimbul de șoferi și alte mici reparații.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X9, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.07.2015-31.01.2017, a impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, aferent perioadei 01.02.2017-30.09.2018 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.08.2015-31.10.2018, din care petenta contestă impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Aceste obligații fiscale au fost stabilite având în vedere următoarele aspecte:

Societatea deține Autorizație de transport în regim de taxi nr.X valabilă până la 01.04.2019.

Conform Registrului inventar aferent lunii decembrie 2017, prezentat organelor de inspecție fiscală, unitatea deține un număr de 42 autoturisme, din care: 5 autoturisme marca X, un autoturism X și 36 autoturisme X. În luna octombrie 2018, societatea deține un număr de 40 autoturisme, din care: 5 autoturisme marca X, un autoturism X și 34 autoturisme X, asigurând transportul de persoane în regim de taxi, conform autorizațiilor emise de Primăria Municipiului Iași.

Fișa de analiză de risc a fost întocmită în urma unui control inopinat efectuat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, control inopinat ce a avut în vedere stabilirea situației de fapt în urma primirii adresei nr.X, emisă de Inspectoratul General al Poliției Române-Direcția de Poliție Transporturi - Secția Regională de Poliție Transporturi Iași, prin care a fost sesizat faptul că un angajat al **S.C. X S.R.L. Iași**, care efectua transport persoane în regim de taxi, la controlul efectuat privind activitatea desfășurată de acesta, urmare a emiterii Raportului "Z" detaliat, nu a înregistrat toate cursele la valoarea reală. Astfel, în perioada 01.02.2017-02.02.2017, în intervalul orar 19:14 și 13:41 a emis un număr de 8 bonuri fiscale la valoarea de x lei fiecare, cursele efectuate având înregistrat doar tariful de pornire, timpul și distanța parcursă fiind zero.

Societatea, pentru perioada verificată, nu a prezentat rolele jurnal emise de aparatele de marcat electronice fiscale, prezentând Rapoartele "Z" și unele Rapoarte sumar. Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cu exactitate frecvența curselor înregistrare doar cu tariful de pornire.

În timpul analizării documentelor au fost identificate numeroase Rapoarte "Z" în care nu era înregistrată decât valoarea tarifului de pornire, respectiv pentru aparate de marcat electronice fiscale diferite, montate pe mai multe autoturisme care au efectuat transport persoane în regim taxi.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că acest mod de taxare nu este conform cu realitatea, nefiind credibil faptul că toate persoanele care au intrat în taxi au renunțat la cursă, după ce a fost pornită casa de marcat. Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt km totali, fără a apărea km efectiv ocupați, rezultând astfel faptul că taxarea curselor a fost efectuată numai cu tariful de pornire, fără a fi taxată contravaloarea curselor efectuate, conform distanțelor parcurse până la destinație.

În susținerea celor afirmate, organele de inspecție fiscală aduc următoarele exemple:

-conform Raportului "Z" nr.X, autoturismul cu numărul de înmatriculare X înregistrează un număr de 32 bonuri fiscale, totalizând un

număr de 174,385 km. totali, zero km ocupați și o valoare de X lei numai din porniri (X lei cu tarif 1 și X lei cu tarif 2);

-în luna martie 2018, autoturismul cu numărul de înmatriculare X înregistrează, conform Raportului "Z" nr.X, un număr de 19 bonuri fiscale, totalizând un număr de 129,509 km. totali, zero km ocupați și o valoare de S lei numai din porniri cu tarif 1;

-în luna mai 2018, autoturismul cu numărul de înmatriculare X înregistrează, conform Raportului "Z" nr.X un număr de 13 bonuri fiscale, totalizând un număr de 133,984 km. totali, zero km ocupați și o valoare de S lei (S lei cu tarif 1 și S lei cu tarif 2).

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unei analize a întregii activități de prestări servicii transport persoane în regim de taxi a societății, pornind de la realitatea faptică a distanței parcurse pentru fiecare cursă efectuată, respectiv a distanței (nr. de km) parcurse ocupate (cu client în taxi) și a distanței parcurse cu autoturismul liber (fără client).

Organele de inspecție fiscală au pornit de la premisa că, cel mai puțin avantajos, o cursă pornește de la locul de plecare care este stația de taxi sau locul la care a fost făcută comanda de un client (prin dispecerat) și până la locul de destinație, iar această distanță este parcursă ocupată (cu client în mașină) și distanța de întoarcere a autoturismului până în stația de taxi de unde a plecat, această distanță fiind parcursă liber (fără client în mașină). Locul de plecare prin comanda dată prin dispecerat este, conform practicii, pentru mașini/taxiuri aflate în stațiile cele mai apropiate de locul comenzii, astfel neefectuându-se cheltuieli prea mari cu km neocupați. În acest caz numărul km ocupați este aproximativ egal cu numărul km neocupați (liber).

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul cazurile în care un client se răzgândește după efectuarea manevrei de pornire, acestea fiind foarte rare și nu mai multe la rând. De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au luat ca și procente de referință în analiza efectuată, cazurile când un taxi pleacă cu un client până la destinația solicitată și de acolo pleacă cu un alt client către altă destinație, caz în care raportul km ocupați în total km efectuați poate fi de peste 70-80% în avantajul societății, sau cazurile în care un taxi pleacă/se mută din locurile de staționare în alte locuri/stații taxi în căutare de clienți, deoarece locul în care își desfășoară activitatea este prea puțin solicitat, caz în care raportul km efectuați este în dezavantajul acestora.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei valori medii a procentului kilometrilor ocupați în totalul kilometrilor efectuați.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății întocmirea unor situații lunare pentru autoturismele/taxiurile aflate aflate pe traseu privind numărul de kilometri total efectuați și numărul de kilometri ocupați în vederea determinării gradului de eficiență/ocupare.

Societatea a prezentat parțial documentele solicitate, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea detaliată a activității

unor autoturisme (taxiuri) selectate aleatoriu în baza Rapoartelor "Z" pentru toată activitatea desfășurată, astfel:

A. Pentru autoturismul/taxiul cu numărul de înmatriculare X s-a analizat activitatea desfășurată în luna ianuarie 2016. Conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 662 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de S km parcurși, din care S km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 57,25%;
- media de 2,82 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în luna iunie 2016, conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 742 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 4.060,077 km parcurși, din care 2.213,752 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 54,52%;
- media de 2,98 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în luna decembrie 2016, conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 667 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 3.290 km parcurși, din care 1.403 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 42,64%;
- media de 2,10 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Procentul mediu pentru cele 4 luni de activitate este de 51,12%.

B. Pentru autoturismul/taxiul cu numărul de înmatriculare X s-a analizat activitatea desfășurată în luna ianuarie 2017. Conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 514 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 1.682 km parcurși, din care 731 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 43,46%;
- media de 1,42 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în luna decembrie 2017, conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 1.020 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 5.181 km parcurși, din care 2.363 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 45,60%;
- media de 2,32 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în decursul anului 2017, conform centralizării Rapoartelor "Z", autoturismul înregistrează 28.966 km parcurși, din care 13.451 km ocupați, procentul km ocupați în totalul km efectuați fiind de 46,43%.

C. Pentru autoturismul/taxiul cu numărul de înmatriculare X s-a analizat activitatea desfășurată în data de 17.07.2018, iar conform Raportului "Z" nr.1231, la un număr de 29 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 159,948 km parcurși, din care 122,875 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 76,82%;
- media de 4,25 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în data de 26.07.2018, conform Raportului "Z" nr.X , la un număr de 32 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 180,303 km parcurși, din care 115,070 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 63,82%;
- media de 3,60 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în luna iulie 2018, la un număr de 684 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 4.960 km parcurși, din care 2.852 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 57,50%;
- media de 4,17 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Procentul mediu pentru anul 2018 este de 57,50%.

D. Pentru autoturismul/taxiul cu numărul de înmatriculare X s-a analizat activitatea desfășurată în luna septembrie 2017 și la un număr de 525 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 5.988,104 km parcurși, din care 1.593,144 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 26,60%;
- media de 1,65 km ocupați/cursă;
- media de 8,97 lei/cursă.

E. A fost analizată și activitatea autoturismului/taxiului cu numărul de înmatriculare X care, în luna iulie 2016, conform Raportului sumar, a efectuat un număr de 799 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 3.567,880 km parcurși, din care 363,614 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 10%;

- media de 0,45 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Concret, în data de 31.07.2016 au fost efectuate un număr de 32 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 128,045 km parcurși, din care 15,445 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 12,06%;
- media de 0,48 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

F. A fost analizată și activitatea autoturismului/taxiului cu numărul de înmatriculare X care, în luna ianuarie 2018, conform Raportului sumar, a efectuat un număr de 712 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 2.152,419 km parcurși, din care 318,327 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 14,78%;
- media de 0,45 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Concret, în data de 28.01.2018 au fost efectuate un număr de 19 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 125,847 km parcurși, din care 5,585 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 4%;
- media de 0,29 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Se observă o discrepanță semnificativă față de celelalte cazuri analizate.

Faptul că media kilometrilor ocupați/cursa înregistrată de către autoturismele (luate aleatoriu) X (0,48 km) și X (0,45 km și 0,29 km) este mult inferioară față de mediile anterioare, conduce la concluzia că au existat mai mult de jumătate din curse/bonuri fiscale unde s-a taxat doar valoarea tarifului de pornire, ceea ce reprezintă o situație imposibilă deoarece executarea unei prestații reale presupune ca pe lângă tariful de pornire să se înregistreze și valoarea de deplasare și eventual de staționare, dacă este cazul. Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în aceste cazuri s-a procedat la utilizarea defectuoasă a aparatului de taxat (AMEF) pentru taxarea prestațiilor/serviciilor de transport în regim de taxi și diminuarea veniturilor înregistrate față de valoarea reală încasată de la clienți.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că procentul km ocupați în totalul km parcurși să fie stabilit prin media valorilor rezultate din calculele de mai sus.

Pentru o apropiere mai bună de realitatea din teren, acestea nu au luat în calcul ponderea de 60% și nici cea de 20%.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că procentul km ocupați în totalul km parcurși care corespunde unei situații mai apropiate de realitate este de 45% $(51,12 + 46,46 + 57,5 + 26,60/4)$, acest procent urmând a fi utilizat la calcularea veniturilor obținute/încasate în activitatea desfășurată de societate. Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea diferenței între km ocupați și înregistrați de societate, așa cum rezultă din situațiile întocmite de aceasta la solicitarea organelor de inspecție fiscală în baza documentelor existente, și cei rezultați din aplicarea procentului asupra totalului km efectuați. Diferența de km rezultați reprezintă conform celor stabilite de organele de inspecție fiscală distanța parcursă ocupată pentru care nu s-au calculat și înregistrat venituri. Pentru calcularea veniturilor, organele de inspecție fiscală au aplicat tariful pe km practicat de societate.

Pentru perioada 01.07.2015-31.12.2017, a fost stabilit un tarif de S lei/km parcurs, avându-se în vedere faptul că în perioada verificată, conform documentelor puse la dispoziție, societatea a practicat un tarif un tarif de S lei/km pe timp de zi și un tarif de S lei/km pe timp de noapte, iar pentru perioada 01.01.2018-31.10.2018, a fost stabilit un tarif de S lei/km parcurs, avându-se în vedere faptul că în perioada verificată, conform documentelor puse la dispoziție, societatea a practicat un tarif un tarif de S lei/km pe timp de zi și un tarif de S lei/km pe timp de noapte.

Pentru perioada verificată, au rezultat venituri suplimentare calculate de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei, astfel:

-pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015, venituri în sumă de S lei;

-pentru anul 2016, venituri în sumă de S lei;

-pentru luna ianuarie 2017, venituri în sumă de S lei.

Pentru aceste venituri suplimentare, petenta datorează impozit pe profit în sumă de **S lei**, aferent perioadei 01.07.2015-31.01.2017, astfel:

-S lei pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015 ($S \text{ lei} \times 16\%$);

-S lei pentru anul 2016 ($S \text{ lei} \times 16\%$);

-S lei pentru luna ianuarie 2017 ($S \text{ lei} \times 16\%$).

Pentru luna ianuarie 2017, societatea depune declarația 101 "Declarație privind impozitul pe profit, nr. de înregistrare INTERN-T din data de 19.12.2017. Declarația nu este validată, ceea ce atrage după sine stabilirea unei diferențe la declararea impozitului pe profit aferent lunii ianuarie 2017 în sumă de S lei (venituri în sumă de S lei -cheltuieli totale în sumă de S lei = profit în sumă de S lei +cheltuieli nedeductibile reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei + cheltuieli cu accesoriile în sumă de S lei = profit impozabil în sumă de S lei $\times 16\%$ =impozit pe profit în sumă de **S lei**).

Pentru aceste venituri suplimentare, începând cu luna august 2015, dată de la care societatea a devenit plătitoare de TVA, a fost calculată taxa pe valoarea adăugată colectată, prin extragerea din totalul veniturilor încasate.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă de **S lei**, se compune din:

-**S lei**, taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.08.2015-31.12.2015 (S lei venituri totale încasate x 24/124);

-**S lei**, taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2016-31.12.2016 (S lei venituri totale încasate x 20/120);

-**S lei**, taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2017-31.12.2017 (S lei venituri totale încasate x 19/119);

-**S lei**, taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2018-31.10.2018 (S lei venituri totale încasate x 19/119).

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 petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Slei, aferente veniturilor din activitatea de transport cu taxiurile neînregistrate și nedecarate, în condițiile în care petenta nu depune documente în susținerea contestației, iar argumentele invocate nu sunt de natură să modifice constatările organelor 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-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.07.2015-31.01.2017, a impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, aferent perioadei 01.02.2017-30.09.2018 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Slei, aferentă perioadei 01.08.2015-31.10.2018, din care petenta contestă impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei**.

Aceste obligații fiscale au fost stabilite având în vedere următoarele aspecte:

Societatea deține Autorizație de transport în regim de taxi nr.X valabilă până la 01.04.2019.

Conform Registrului inventar aferent lunii decembrie 2017, prezentat organelor de inspecție fiscală, unitatea deține un număr de 42 autoturisme, din care: 5 autoturisme marca X, un autoturism Xși 36 autoturisme X. În luna octombrie 2018, societatea deține un număr de 40 autoturisme, din care: 5 autoturisme marca X, un autoturism X și 34 autoturisme X, asigurând transportul de persoane în regim de taxi, conform autorizațiilor emise de Primăria Municipiului Iași.

Fișa de analiză de risc a fost întocmită în urma unui control inopinat efectuat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, control inopinat ce a avut

în vedere stabilirea situației de fapt în urma primirii adresei nr.X emisă de Inspectoratul General al Poliției Române-Direcția de Poliție Transporturi - Secția Regională de Poliție Transporturi Iași, prin care a fost sesizat faptul că un angajat al **S.C. X S.R.L. Iași**, care efectua transport persoane în regim de taxi, la controlul efectuat privind activitatea desfășurată de acesta, urmare a emiterii Raportului “z” detaliat, nu a înregistrat toate cursele la valoarea reală. Astfel, în perioada 01.02.2017-02.02.2017, în intervalul orar 19:14 și 13:41 a emis un număr de 8 bonuri fiscale la valoarea de S lei fiecare, cursele efectuate având înregistrat doar tariful de pornire, timpul și distanța parcursă fiind zero.

Societatea, pentru perioada verificată, nu a prezentat rolele jurnal emise de aparatele de marcat electronice fiscale, prezentând Rapoartele “Z” și unele Rapoarte sumar. Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cu exactitate frecvența curselor înregistrare doar cu tariful de pornire.

În timpul analizării documentelor au fost identificate numeroase Rapoarte “Z” în care nu era înregistrată decât valoarea tarifului de pornire, respectiv pentru aparate de marcat electronice fiscale diferite, montate pe mai multe autoturisme care au efectuat transport persoane în regim taxi.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că acest mod de taxare nu este conform cu realitatea, nefiind credibil faptul că toate persoanele care au intrat în taxi au renunțat la cursă, după ce a fost pornită casa de marcat. Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt km totali, fără a apărea km efectiv ocupați, rezultând astfel faptul că taxarea curselor a fost efectuată numai cu tariful de pornire, fără a fi taxată contravaloarea curselor efectuate, conform distanțelor parcurse până la destinație.

În susținerea celor afirmate, organele de inspecție fiscală aduc următoarele exemple:

-conform Raportului “Z” nr.X, autoturismul cu numărul de înmatriculare X înregistrează un număr de 32 bonuri fiscale, totalizând un număr de 174,385 km. totali, zero km ocupați și o valoare de S lei numai din porniri (Slei cu tarif 1 și S lei cu tarif 2);

-în luna martie 2018, autoturismul cu numărul de înmatriculare X înregistrează, conform Raportului “Z” nr.X, un număr de 19 bonuri fiscale, totalizând un număr de 129,509 km. totali, zero km ocupați și o valoare de S lei numai din porniri cu tarif 1;

-în luna mai 2018, autoturismul cu numărul de înmatriculare X înregistrează, conform Raportului “Z” nr.X, un număr de 13 bonuri fiscale, totalizând un număr de 133,984 km. totali, zero km ocupați și o valoare de S lei (S lei cu tarif 1 și S lei cu tarif 2).

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unei analize a întregii activități de prestări servicii transport persoane în regim de taxi a societății, pornind de la realitatea faptică a distanței parcurse pentru fiecare cursă efectuată, respectiv a

distanței (nr. de km) parcurse ocupate (cu client în taxi) și a distanței parcurse cu autoturismul liber (fără client).

Organele de inspecție fiscală au pornit de la premisa că, cel mai puțin avantajos, o cursă pornește de la locul de plecare care este stația de taxi sau locul la care a fost făcută comanda de un client (prin dispecerat) și până la locul de destinație, iar această distanță este parcursă ocupată (cu client în mașină) și distanța de întoarcere a autoturismului până în stația de taxi de unde a plecat, această distanță fiind parcursă liber (fără client în mașină). Locul de plecare prin comanda dată prin dispecerat este, conform practicii, pentru mașini/taxiuri aflate în stațiile cele mai apropiate de locul comenzii, astfel neefectuându-se cheltuieli prea mari cu km neocupați. În acest caz numărul km ocupați este aproximativ egal cu numărul km neocupați (liber).

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul cazurile în care un client se răzgândește după efectuarea manevrei de pornire, acestea fiind foarte rare și nu mai multe la rând. De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au luat ca și procente de referință în analiza efectuată, cazurile când un taxi pleacă cu un client până la destinația solicitată și de acolo pleacă cu un alt client către altă destinație, caz în care raportul km ocupați în total km efectuați poate fi de peste 70-80% în avantajul societății, sau cazurile în care un taxi pleacă/se mută din locurile de staționare în alte locuri/stații taxi în căutare de clienți, deoarece locul în care își desfășoară activitatea este prea puțin solicitat, caz în care raportul km efectuați este în dezavantajul acestora.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei valori medii a procentului kilometrului ocupați în totalul kilometrului efectuați.

Organele de inspecție fiscală au soliciat reprezentanților societății întocmirea unor situații lunare pentru autoturismele/taxiurile aflate aflate pe traseu privind numărul de kilometri total efectuați și numărul de kilometri ocupați în vederea determinării gradului de eficiență/ocupare.

Societatea a prezentat parțial documentele solicitate, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea detaliată a activității unor autoturisme (taxiuri) selectate aleatoriu în baza Rapoartelor "Z" pentru toată activitatea desfășurată, astfel:

A. Pentru autoturismul/taxiul cu numărul de înmatriculare X s-a analizat activitatea desfășurată în luna ianuarie 2016. Conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 662 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 3.264,938 km parcurși, din care 1.869,252 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 57,25%;
- media de 2,82 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în luna iunie 2016, conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 742 curse/bonuri fiscale emise,

s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 4.060,077 km parcurși, din care 2.213,752 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 54,52%;
- media de 2,98 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în luna decembrie 2016, conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 667 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 3.290 km parcurși, din care 1.403 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 42,64%;
- media de 2,10 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Procentul mediu pentru cele 4 luni de activitate este de 51,12%.

B. Pentru autoturismul/taxiul cu numărul de înmatriculare X s-a analizat activitatea desfășurată în luna ianuarie 2017. Conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 514 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 1.682 km parcurși, din care 731 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 43,46%;
- media de 1,42 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în luna decembrie 2017, conform centralizării Rapoartelor "Z", la un număr de 1.020 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 5.181 km parcurși, din care 2.363 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 45,60%;
- media de 2,32 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în decursul anului 2017, conform centralizării Rapoartelor "Z", autoturismul înregistrează 28.966 km parcurși, din care 13.451 km ocupați, procentul km ocupați în totalul km efectuați fiind de 46,43%.

C. Pentru autoturismul/taxiul cu numărul de înmatriculare X s-a analizat activitatea desfășurată în data de 17.07.2018, iar conform Raportului "Z" nr.X la un număr de 29 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 159,948 km parcurși, din care 122,875 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 76,82%;
- media de 4,25 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în data de 26.07.2018, conform Raportului "Z" nr.X la un număr de 32 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 180,303 km parcurși, din care 115,070 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 63,82%;
- media de 3,60 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Pentru activitatea desfășurată în luna iulie 2018, la un număr de 684 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 4.960 km parcurși, din care 2.852 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 57,50%;
- media de 4,17 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Procentul mediu pentru anul 2018 este de 57,50%.

D. Pentru autoturismul/taxiul cu numărul de înmatriculare X s-a analizat activitatea desfășurată în luna septembrie 2017 și la un număr de 525 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 5.988,104 km parcurși, din care 1.593,144 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 26,60%;
- media de 1,65 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

E. A fost analizată și activitatea autoturismului/taxiului cu numărul de înmatriculare X care, în luna iulie 2016, conform Raportului sumar, a efectuat un număr de 799 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 3.567,880 km parcurși, din care 363,614 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 10%;
- media de 0,45 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Concret, în data de 31.07.2016 au fost efectuate un număr de 32 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 128,045 km parcurși, din care 15,445 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 12,06%;
- media de 0,48 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

F. A fost analizată și activitatea autoturismului/taxiului cu numărul de înmatriculare X care, în luna ianuarie 2018, conform Raportului sumar, a efectuat un număr de 712 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în

sumă de S lei pentru un număr total de 2.152,419 km parcurși, din care 318,327 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 14,78%;
- media de 0,45 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Concret, în data de 28.01.2018 au fost efectuate un număr de 19 curse/bonuri fiscale emise, s-au făcut încasări în sumă de S lei pentru un număr total de 125,847 km parcurși, din care 5,585 km sunt parcurși ocupați.

Având în vedere aceste date, au rezultat următoarele:

- procentul km ocupați în totalul km efectuați este de 4%;
- media de 0,29 km ocupați/cursă;
- media de S lei/cursă.

Se observă o discrepanță semnificativă față de celelalte cazuri analizate.

Faptul că media kilometrilor ocupați/cursa înregistrată de către autoturismele (luate aleatoriu) X (0,48 km) și X (0,45 km și 0,29 km) este mult inferioară față de mediile anterioare, conduce la concluzia că au existat mai mult de jumătate din curse/bonuri fiscale unde s-a taxat doar valoarea tarifului de pornire, ceea ce reprezintă o situație imposibilă deoarece executarea unei prestații reale presupune ca pe lângă tariful de pornire să se înregistreze și valoarea de deplasare și eventual de staționare, dacă este cazul. Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în aceste cazuri s-a procedat la utilizarea defectuoasă a aparatului de taxat (AMEF) pentru taxarea prestațiilor/serviciilor de transport în regim de taxi și diminuarea veniturilor înregistrate față de valoarea reală încasată de la clienți.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că procentul km ocupați în totalul km parcurși să fie stabilit prin media valorilor rezultate din calculele de mai sus.

Pentru o apropiere mai bună de realitatea din teren, acestea nu au luat în calcul ponderea de 60% și nici cea de 20%.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că procentul km ocupați în totalul km parcurși care corespunde unei situații mai apropiate de realitate este de 45%(51,12 + 46,46 + 57,5 + 26,60/4), acest procent urmând a fi utilizat la calcularea veniturilor obținute/încasate în activitatea desfășurată de societate. Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea diferenței între km ocupați și înregistrați de societate, așa cum rezultă din situațiile întocmite de aceasta la solicitarea organelor de inspecție fiscală în baza documentelor existente, și cei rezultați din aplicarea procentului asupra totalului km efectuați. Diferența de km rezultați reprezintă conform celor stabilite de organele de inspecție fiscală distanța parcursă ocupată pentru care nu s-au calculat și înregistrat venituri. Pentru calcularea veniturilor, organele de inspecție fiscală au aplicat tariful pe km practicat de societate.

Pentru perioada 01.07.2015-31.12.2017, a fost stabilit un tarif de S lei/km parcurs, avându-se în vedere faptul că în perioada verificată, conform documentelor puse la dispoziție, societatea a practicat un tarif un tarif de S lei/km pe timp de zi și un tarif de S lei/km pe timp de noapte, iar pentru perioada 01.01.2018-31.10.2018, a fost stabilit un tarif de S lei/km parcurs, avându-se în vedere faptul că în perioada verificată, conform documentelor puse la dispoziție, societatea a practicat un tarif un tarif de S lei/km pe timp de zi și un tarif de S lei/km pe timp de noapte.

Pentru perioada verificată, au rezultat venituri suplimentare calculate de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei, astfel:

-pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015, venituri în sumă de S lei;

-pentru anul 2016, venituri în sumă de S lei;

-pentru luna ianuarie 2017, venituri în sumă de S lei.

Pentru aceste venituri suplimentare, petenta datorează impozit pe profit în sumă de **S lei**, aferent perioadei 01.07.2015-31.01.2017, astfel:

-S lei pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015 (S lei x 16%);

-S lei pentru anul 2016 (S lei x 16%);

-S lei pentru luna ianuarie 2017 (S lei x 16%).

Pentru aceste venituri suplimentare, începând cu luna august 2015, dată de la care societatea a devenit plătitoare de TVA, a fost calculată taxa pe valoarea adăugată colectată, prin extragerea din totalul veniturilor încasate.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă de **S lei**, se compune din:

-**S lei**, taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.08.2015-31.12.2015 (S lei venituri totale încasate x 24/124);

-**S lei**, taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2016-31.12.2016 (S lei venituri totale încasate x 20/120);

-**S lei**, taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2017-31.12.2017 (S lei venituri totale încasate x 19/119);

-**S lei**, taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2018-31.10.2018 (S lei venituri totale încasate x 19/119).

În drept, pentru anul 2015, speței îi sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.19-(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

coroborate cu prevederile pct.12, dat în aplicarea acestui articol, din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

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, prevede că:

“431. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

(3) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende.”

“446. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.”

iar art.6 din Legea contabilității nr.82/1191, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(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.”

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(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.”

coroborate cu prevederile pct.12, dat în aplicarea acestui articol, din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Față de prevederile de mai sus se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, că în veniturile din exploatare se includ veniturile din vânzarea de bunuri și venituri din prestarea de servicii și 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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, până la data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(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;”,

iar începând cu data de 01.01.2016 prevederile art.286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(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;”,

Așadar, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită pentru livrările de bunuri și prestările de servicii 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

-societatea deține Autorizație de transport în regim de taxi nr.X, valabilă până la 01.04.2019;

-Fișa de analiză de risc a fost întocmită în urma unui control inopinat efectuat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, control inopinat ce a avut în vedere stabilirea situației de fapt în urma primirii adresei nr.X, emisă de I.G.P.R.-Direcția de Poliție Transporturi -Secția Regională de Poliție Transporturi Iași, prin care a fost sesizat faptul că un angajat al **S.C. X S.R.L. Iași**, care efectua transport persoane în regim de taxi, la controlul efectuat privind activitatea desfășurată de acesta, urmare a emiterii Raportului "Z" detaliat, nu a înregistrat toate cursele la valoarea reală. Astfel, în perioada 01.02.2017-02.02.2017, în intervalul orar 19:14 și 13:41 a emis un număr de 8 bonuri fiscale la valoarea de S lei fiecare, cursele efectuate având înregistrat doar tariful de pornire, timpul și distanța parcursă fiind zero;

-societatea, pentru perioada verificată, nu a prezentat rolele jurnal emise de aparatele de marcat electronice fiscale, prezentând Rapoartele "Z" și unele Rapoarte sumar, organele de inspecție fiscală neputând stabili cu exactitate frecvența curselor înregistrate doar cu tariful de pornire;

-organele de inspecție fiscală au identificat numeroase Rapoarte "Z" în care nu era înregistrată decât valoarea tarifului de pornire, respectiv pentru aparate de marcat electronice fiscale diferite, montate pe mai multe autoturisme care au efectuat transport persoane în regim taxi;

-organele de inspecție fiscală au considerat că acest mod de taxare nu este conform cu realitatea, nefiind credibil faptul că toate persoanele care au intrat în taxi au renunțat la cursă, după ce a fost pornită casa de marcat. Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt km totali, fără a apărea km efectiv ocupați, rezultând astfel faptul că taxarea curselor a fost efectuată numai cu tariful de pornire, fără a fi taxată contravaloarea curselor efectuate, conform distanțelor parcurse până la destinație;

-organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unei analize a întregii activități de prestări servicii transport persoane în regim de taxi a societății, pornind de la realitatea faptică a distanței parcurse pentru fiecare cursă efectuată, respectiv a distanței (nr. de km) parcurse ocupate (cu client în taxi) și a distanței parcurse cu autoturismul liber (fără client), pornind de la premisa că, cel mai puțin avantajos, o cursă pornește de la locul de plecare care este stația de taxi sau locul la care a fost făcută comanda de un client (prin dispecerat) și până la locul de destinație, iar această distanță este parcursă ocupată (cu client în mașină) și distanța de întoarcere a autoturismului până în stația de taxi de unde a plecat, această distanță fiind parcursă liber (fără client în mașină). Locul de plecare prin comanda dată prin dispecerat este, conform practicii, pentru mașini/taxiuri aflate în stațiile cele mai apropiate de locul comenzii, astfel neefectuându-se cheltuieli prea mari cu km neocupați. În acest caz numărul km ocupați este

aproximativ egal cu numărul km neocupați (liber). Totodată, organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul cazurile în care un client se răzgândește după efectuarea manevrei de pornire, acestea fiind foarte rare și nu mai multe la rând. De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au luat ca și procente de referință în analiza efectuată, cazurile când un taxi pleacă cu un client până la destinația solicitată și de acolo pleacă cu un alt client către altă destinație, caz în care raportul km ocupați în total km efectuați poate fi de peste 70-80% în avantajul societății, sau cazurile în care un taxi pleacă/se mută din locurile de staționare în alte locuri/stații taxi în căutare de clienți, deoarece locul în care își desfășoară activitatea este prea puțin solicitat, caz în care raportul km efectuați este în dezavantajul acestora.

-organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unei valori medii a procentului kilometrilor ocupați în totalul kilometrilor efectuați.

-organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății întocmirea unor situații lunare pentru autoturismele/taxiurile aflate aflate pe traseu privind numărul de kilometri total efectuați și numărul de kilometri ocupați în vederea determinării gradului de eficiență/ocupare. Societatea a prezentat parțial documentele solicitate, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea detaliată a activității unor autoturisme (taxiuri) selectate aleatoriu în baza Rapoartelor "Z" pentru toată activitatea desfășurată;

-organele de inspecție fiscală au stabilit că procentul km ocupați în totalul km parcurși care corespunde unei situații mai apropiate de realitate este de 45% $(51,12 + 46,46 + 57,5 + 26,60/4)$, acest procent urmând a fi utilizat la calcularea veniturilor obținute/încasate în activitatea desfășurată de societate. Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea diferenței între km ocupați și înregistrați de societate, așa cum rezultă din situațiile întocmite de aceasta la solicitarea organelor de inspecție fiscală în baza documentelor existente, și cei rezultați din aplicarea procentului asupra totalului km efectuați. Diferența de km rezultați reprezintă conform celor stabilite de organele de inspecție fiscală distanța parcursă ocupată pentru care nu s-au calculat și înregistrat venituri. Pentru calcularea veniturilor, organele de inspecție fiscală au aplicat tariful pe km practicat de societate.

-pentru perioada 01.07.2015-31.12.2017, a fost stabilit un tarif de S lei/km parcurs, iar pentru perioada 01.01.2018-31.10.2018 a fost stabilit un tarif de Slei/km parcurs, avându-se în vedere faptul că în perioada verificată, conform documentelor puse la dispoziție, societatea a practicat un tarif un tarif de Slei/km pe timp de zi și un tarif de S lei/km pe timp de noapte.

Se reține faptul că societatea nu a prezentat în susținerea contestației niciun document din care să rezulte o altă situație fiscală față de cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține faptul că cele afirmate de organele de inspecție fiscală, precum că petenta nu a înregistrat toate cursele la

valoarea reală, unele taxiuri emitând bonuri fiscale la valoarea de pornire a cursei, timpul și distanța parcursă fiind zero, a fost confirmat și de Inspectoratul General al Poliției Române-Direcția de Poliție Transporturi-Secția Regională de Poliție Transporturi Iași prin adresa nr.X.

Astfel, petenta a efectuat curse cu autovehiculele aflate în proprietate fără a înregistra în evidența contabilă veniturile realizate din efectuarea acestora sau a înregistrat venituri foarte mici (doar tariful de pornire), aceasta neputând justifica numărul mare de km efectuați față de numărul de km pentru care a înregistrat venituri.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că organele de inspecție fiscală nu au acordat atenție actelor contabile și declarațiilor înregistrate, nu au analizat situația contabilă a societății, concluziile acestora bazându-se doar pe analizarea bazelor de date puse la dispoziție de petentă, efectuând o analiză sumară și exemplificând câteva situații izolate, întrucât, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au analizat activitatea societății, stabilind că aceasta nu a înregistrat în totalitate veniturile obținute, că societatea nu a putut justifica numărul mare de km efectuați comparativ cu numărul de km pentru care a înregistrat venituri, etc.

Referitor la susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală nu au indicat vreun temei legal cu privire la sumele stabilite suplimentar, articolele de lege invocate de acestea nefiind altceva decât articole care indică modalitatea de calcul a impozitelor și obligativitatea calculării lor de către societate, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, din decizia de impunere contestată, rezultă că organele de inspecție fiscală au indicat temeiul de drept în baza căruia au stabilit sumele suplimentare în sarcina petentei.

Nici susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală nu au indicat niciun mijloc de probă utilizat care să le fi format convingerea că procentajul indicat, și anume 45%, se impune a fi km ocupați și 55% liberi, sau cum a fost stabilit acest procent, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece organele de inspecție fiscală au arătat în decizia de impunere contestată modul în care a fost calculat acest procent și motivele care au dus la calcularea lui.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Slei, 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 **S.C. X S.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere.

2. 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, în condițiile în care pentru această sumă societatea nu aduce argumente și nu invocă temeieri 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-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.07.2015-31.01.2017 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.08.2015-31.10.2018.

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

-suma de S lei, reprezentând impozit pe profit aferent veniturilor suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă totală de S lei;

-suma de S lei, reprezentând impozit pe profit nedeclarat aferent lunii ianuarie 2017.

Pentru luna ianuarie 2017, societatea depune declarația 101 "Declarație privind impozitul pe profit, nr. de înregistrare INTERNT-X din data de 19.12.2017. Declarația nu este validată, ceea ce atrage după sine stabilirea unei diferențe la declararea impozitului pe profit aferent lunii ianuarie 2017 în sumă de S lei (venituri în sumă de S lei -cheltuieli totale în sumă de S lei = profit în sumă de S lei +cheltuieli nedeductibile reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei + cheltuieli cu accesoriile în sumă de S lei = profit impozabil în sumă de S lei x 16%=impozit pe profit în sumă de **S lei**).

Deși societatea contestă suma totală la impozitul pe profit stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, aceasta aduce motivații numai în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent veniturilor suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă totală de S lei, aceasta neaducând argumente și neinvocând temeieri de drept în susținerea propriei cauze în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S 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 suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, societatea contestă impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și aduce motivații în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Întrucât societatea 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 impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

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. X S.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-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din

cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S ei taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. X S.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-IS X9, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

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