



DECIZIA NR. _____ / _____ 2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C X S.R.L, jud.Botoșani, înregistrată la Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 23.07.2019
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
sub nr. ISR_REG/X/01.08.2019 și sub nr. ISR_REG/X/18.10.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată cu privire la contestația formulată de **S.C X S.R.L**, cu sediul în Mun. Dorohoi, str. X nr. X jud. Botoșani, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr. JX, cod unic de înregistrare RO X, obiect de activitate "Alte servicii de cazare" cod CAEN 5590, prin administrator X, astfel:

1. Prin adresa nr. AJFI/X/01.08.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X/ 01.08.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la contestația formulată parțial împotriva Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, privind suma totală de **Slei**, reprezentând:

-**S lei** -impozit pe profit;

S lei -taxa pe valoarea adăugată.

2. Prin Referat nr.X/17.10.2019, înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X din 18.10.2019, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, cu privire la contestația formulată parțial împotriva:

•Deciziei nr.X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, privind suma totală de **Slei** reprezentând:

-**S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

- **S lei**- dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

•Deciziei nr. X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, privind suma totală de **S lei** reprezentând:

-**S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- Deciziei nr.X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- Deciziei nr.X11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit.

Astfel, suma contestată este de **S lei**, reprezentând:

- S lei** -impozit pe profit;
- S lei** -taxa pe valoarea adăugată;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei** -penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală și împotriva Deciziilor nr. X/04.09.2019 și nr. X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, precum și a Deciziilor nr. X/04.09.2019 și nr. X/11.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, 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 actului administrativ fiscal atacat , respectiv:

- în data de **07.06.2019**, prin remitere sub semnătură cu adresa nr. X/31.05.2019, a Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X și data depunerii contestației, respectiv **23.07.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X;

-în data de **12.09.019**, prin remitere sub semnătură a Deciziilor nr.X/04.09.2019 și nr. X/11.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, și a Deciziilor nr.X/04.09.2019 și nr. X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, așa cum rezultă din copiile acestora anexate la dosarul cauzei, și data depunerii contestației, respectiv **23.07.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X și completată prin adresa nr.X/17.10.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG /X/18.10.2019 .

Contestația este semnată de administratorul **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, respectiv dna X.

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

I. S.C X S.R.L, jud. Botoșani, contestă parțial Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

-**S lei** -impozit pe profit;

S lei -taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, contestă și "*eventualele dobânzi/majorări de întârziere aferente*".

Prin adresa nr. X înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG /X/18.10.2019 (ca răspuns la adresa nr. ISR_DGR/X/16.10.2019, formulată de organul de soluționare competent), **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, precizează că, "*contestă parțial și Decizia nr. X/04.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, Decizia nr. X/04.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, Decizia nr.X/11.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, Decizia nr.X/11.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, pentru suma totală de S lei după cum urmează:*

-Taxa pe valoarea adăugată - **S lei** din care:

- Majorări de întârziere - S lei,

-Penalități de întârziere - S lei,

-Impozit pe profit - **S lei** din care :

-Majorări de întârziere - S lei,

-Penalități de întârziere - S lei,

-Penalități de nedeclarare - S lei. "

a) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei** stabilit suplimentar de plată în perioada 01.01.2013-31.12.2016

Se precizează că pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit rezultatul fiscal la 31.12.2013 "*pe o bază de calcul statistic fără o analiză concretă a situației de fapt care impunea verificarea documentelor contabile respectiv: rețetare, bonuri de consum, cote de adaos pentru activitatea de*

bucătărie, respectiv bar, precum și cheltuieli pentru modernizarea spațiului de desfășurare a activității și pentru extinderea activității."

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat o bază suplimentară în sumă de S lei aferentă anului 2013 și în sumă de S lei aferentă anului 2014 *"reprezentând o estimare a cheltuielilor cu mărfurile comercializate pentru anii 2013-214."*

Se precizează că *"temeiul legal invocat este eronat întrucât sunt veniturile realizate de societate din comercializarea mărfurilor"*, în perioada 2015-2018 societatea practicând un adaos comercial mai mare față de perioada 2013-2014, dar *"acest aspect nu contravine niciunei legi din România, societatea având dreptul de a-și stabili singură politica de marketing favorabilă neputându-i-se imputa că a practicat într-o anumită perioadă un adaos comercial mai mic decât în altă perioadă."*

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală au ignorat pierderile tehnologice și nu au efectuat o expertiză tehnică pentru a verifica existența unor indicii obiective care să justifice reducerea coeficientului pierderilor tehnologice, iar sumele stabilite cu titlu de cheltuieli nedeductibile și T.V.A suplimentar nu au fost corect determinate prin raportarea la situația de fapt și dispozițiile legale încălcate.

Pentru anul 2014 societatea consideră că suma de **S lei** reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori pe care organele de inspecție fiscală o consideră ca fiind pierdere contabilă, în baza art. 26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nefăcând nici o referire la declarația D.101-Dclarația privind impozitul pe profit, *"din ce an provine suma, ce sumă a declarat contribuabilul în Declarația 101, ordinea înregistrării pierderilor, precum și motivul de fapt pentru care nu se acordă dreptul de a fi recuperată"*.

Se precizează că societatea a declarat prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, pentru perioada fiscală 01.01.2014-31.12.2014, o pierdere de S lei, iar la rândul 42 din declarație, o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de S lei, iar organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere au considerat suma de S lei ca și o cheltuială nedeductibilă, impozitând această sumă.

S.C X S.R.L, jud. Botoșani precizează că actul administrativ fiscal nu este motivat în fapt *"respectiv nu se arată care sunt motivele de fapt și de drept pentru care organul de control nu dă dreptul de a se recupera aceste pierderi, respectiv dacă nu se încadrează în modalitatea de recuperare a pierderilor fiscale prevăzute de art. 26(1) sau dacă pierderea fiscală este considerată pierdere contabilă, care sunt argumentele care au condus la această concluzie."*

S.C X S.R.L, jud. Botoșani menționează că, pentru anul 2015 organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de **S lei** reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori, iar pentru anul 2016 au stabilit suplimentar suma de **S lei** reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori, sume

pe care organele de inspecție fiscală le consideră ca fiind pierdere contabilă, *"dar nu motivează de ce pierderea fiscală este considerată pierdere contabilă", "nu ia în considerare și nu face nicio referire la Declarația 101, declarație privind impozitul pe profit, din ce an provine suma, ce sumă a declarat contribuabilul în Declarația 101, ordinea înregistrării pierderilor, precum și motivul de fapt pentru care nu se acordă dreptul de a fi recuperată."*

Invocând prevederile art.46 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedură fiscală, **S.C X S.R.L, jud. Botoșani** precizează că *"actul administrativ fiscal trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, iar potrivit art.49 privind nulitatea actului administrativ fiscal, actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin.(1) sunt anulabile. "*

b) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, **S.C X S.R.L, jud. Botoșani** precizează că, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor nedeductibile recalculat statistic pentru anul 2014, utilizându-se metoda comparării ponderii cheltuielilor în anii 2015-2018 față de anul 2014.

Societatea menționează că taxa pe valoarea adăugată de plată nu are la bază nici un calcul aritmetic, iar aceasta interpretare nu se regăsește în capitolul "Regimul deducerilor".

Se precizează că deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

În concluzie, **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X precum și *"eventualele dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente."*

II. A) Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, în baza delegării de competență nr. X/05.01.2019, au efectuat inspecția fiscală la **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2016 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2014-31.12.2018.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, prin care au stabilit în sarcina societății suma de **S lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, din care societatea contestă suma totală de **S lei**, reprezentând:

-S lei -impozit pe profit;

S lei -taxa pe valoarea adăugată.

a) Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei

Pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile "care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încălcând prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare" pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**.

Pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală în sumă de S lei înregistrată de societate, cu suma de S lei din care suma de **S lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile "care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încălcând prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare " și suma de **S lei** reprezentând pierdere contabilă, stabilind la data de 31.12.2014 o pierdere fiscală de recuperat în sumă de S lei.

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală în sumă de S lei înregistrată de societate, cu suma de S lei din care suma de **S lei** reprezentând pierdere contabilă din anul 2014, stabilind la data de 31.12.2015 un profit impozabil în sumă de S lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei, din care suma de **S lei** reprezentând impozitul aferent bazei impozabile în sumă de S lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate.

Pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei din care suma de **S lei** reprezentând pierdere contabilă din anul 2015, stabilind la data de 31.12.2016 un profit impozabil în sumă de S lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei, din care suma de **S lei** reprezentând impozitul aferent bazei impozabile în sumă de S lei.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală precizează că este "aferentă cheltuielilor nedeductibile prezentate la cap.1- impozit pe profit, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile în baza art.145.2 lit.(a) din Lg.571/2003."

B) Organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, pentru nedeclararea obligațiilor fiscale principale, sau declarate incorect și stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 27.01.2017-04.09.2019, accesorii în sumă de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, emițând în acest sens Decizia nr.X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, din care se contestă suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit, iar pentru perioada 04.09.2019-

11.09.2019, accesorii în sumă de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, emițând în acest sens Decizia nr.X/ 11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, din care se contestă suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit.

Totodată, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale, în baza art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 25.01.2014-04.09.2019, accesorii în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei** - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei** - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă,
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului specific, emițând în acest sens Decizia nr. X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, din care se cotește suma de **S lei** reprezentând:

-**S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

- **S lei**- dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit; iar pentru perioada 04.09.2019-11.09.2019 a calculat accesorii în sumă de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului specific, emițând în acest sens Decizia nr. X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, din care se contestă suma de **S lei** reprezentând:

-**S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

-**S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C X S.R.L, jud. Botoșani, contribuabil mijlociu, are ca obiect de activitate "*Alte servicii de cazare*" cod CAEN 5590, capital social X lei, codul de înregistrare fiscală X, iar în perioada verificată a avut ca asociat și administrator pe dna X.

Perioada verificată:

-impozit pe profit 01.01.2013-31.12.2016

-taxa pe valoarea adăugată 01.01.2014-31.12.2018

A) Cu privire la motivele procedurale de nelegalitate invocate de societate în cuprinsul contestației și anume că actul administrativ contestat nu este motivat și că "*actul administrativ fiscal trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, iar potrivit art.49 privind nulitatea actului administrativ fiscal, actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin.(1) sunt anulabile.*"

În drept, la art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

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

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

La art.97 "Forma și conținutul deciziei de impunere" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, care la Anexa 2 precizează:

"Formularul Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferentelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferentelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

Informațiile din conținutul formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se vor completa după cum urmează:

1. Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului cuprind următoarele informații:

- denumirea completă a contribuabilului/plătitorului;
-cod de identificare fiscală definit potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală;

- număr de înregistrare la registrul comerțului;
- domiciliul fiscal.

2. Date privind obligația fiscală cuprind:

2.1.1. *Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:(...)*

2.1.2. *Motivul de fapt: se înscriu modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.*

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

2.2.1. (..)

3. *Data comunicării: reprezintă data la care se efectuează comunicarea actului administrativ fiscal în condițiile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:*

- *data semnării de primire, dacă se asigură remiterea actului administrativ contribuabilului/împuternicitului, în condițiile art. 47 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;*

(...)

4. *Termenul de plată: Diferențele de impozit, taxă sau contribuție stabilită suplimentar se plătesc potrivit art. 156 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, în funcție de data comunicării prezentei, astfel:*

- *până la data de 5 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună;*

- *până la data de 20 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună.*

5. *Mențiuni privind audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale.*

Se precizează că aceste mențiuni se regăsesc la capitolul <Discuția finală> din raportul de inspecție fiscală, anexat.

6. *Dispoziții finale.”*

Având în vedere prevederile legale enunțate și analizând Decizia de impunere nr F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor

bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, se reține că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și conține elementele prevăzute de art.46 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, anterior enunțate.

De asemenea, menționăm că Decizia de impunere nr F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X.

Detalierea din punct de vedere valoric a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, stabilite suplimentar de plată, este înscrisă în Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X precum și anexele la Raportul de inspecție fiscală.

La pct.2.1.1 "*Obligații fiscale suplimentare de plată*" din Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice sunt prezentate obligațiile fiscale ce au făcut obiectul inspecției fiscale (impozit profit, TVA) perioada verificată, baza impozabilă stabilită suplimentar precum și valoarea totală a sumelor reprezentând obligații fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală pentru impozitul pe profit și TVA care a făcut obiectul inspecției fiscale, pentru toată perioada verificată, obligațiile fiscale suplimentare reprezentând obiectul actului administrativ fiscal.

La pct.2.1.2 și pct.2.2.2 "*Motivul de fapt*" din Decizia de impunere nr. F-IS X, organul de inspecție fiscală a prezentat motivele care au dus la stabilirea sumelor suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA.

Temeiul de drept în baza căruia au fost stabilite suplimentar obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA a fost prezentat la pct.2.1.3 și pct.2.2.3 "*Motivul de drept*" din Decizia de impunere nr F-IS X, precum și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X.

În consecință, motivele procedurale invocate de societatea contestată referitoare la nulitatea actului administrativ fiscal contestat nu sunt întemeiate, acestea urmând a fi respinse ca neîntemeiate.

Faptul că societatea este nemulțumită de concluziile organelor de inspecție fiscală nu înseamnă că decizia atacată a fost emisă cu încălcarea prevederilor art.46 și art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Nulitatea actului administrativ fiscal

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

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

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

Se reține că, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrativ fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enunțat iar în speță nu este cazul.

În conformitate cu prevederile legale citate mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege, referitoare la organul competent, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin.(6) din același act normativ.

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2017 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Totodată, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Deoarece excepțiile de procedură ridicate de societatea contestatară au fost respinse ca neîntemeiate, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Solutionare Contestatii 1, se va investi cu soluționarea pe fond a contestatiei formulată de **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, cu privire la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA, ce fac obiectul Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

B)Fondul cauzei;

3.1 Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de S lei aferente anului 2013, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei și cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de S lei aferente anului 2014 cu care s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2014, și pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei, prin respingerea la deductibilitate a cheltuielilor în sumă de S lei aferente anilor 2013 și 2014 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei înregistrată în evidențele contabile în anul 2014, în baza facturilor de achiziții bunuri și servicii în condițiile în care față de fenomenul economic judecat, din documentele care formează dosarul cauzei, nu se poate reține cu claritate starea de fapt fiscală, în stransă corelație cu argumentele de drept invocate de cele doua părți

În fapt, din Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit, pentru anul 2013, o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei reprezentând cheltuieli nedeductibile "care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încălcând prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare " pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de S lei.

Pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală în sumă de S lei înregistrată de societate, cu suma de S lei, din care suma de S lei reprezentând cheltuieli nedeductibile "care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încălcând prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare " și suma de S lei reprezentând pierdere contabilă, stabilind la data de 31.12.2014 o pierdere fiscală de recuperat în sumă de S lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală pentru cheltuielile în sumă de S lei aferente anului 2014 considerate ca și cheltuieli nedeductibile, nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de S lei, precizând că "nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile în baza art.145.2 lit.(a) din Lg.571/2003."

S.C X S.R.L, jud. Botoșani precizează că pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit rezultatul fiscal la 31.12.2013 "pe o bază de calcul statistic fără o analiză concretă a situației de fapt care impunea verificarea documentelor contabile respectiv: rețetare, bonuri de consum, cote de adaos

pentru activitatea de bucătărie, respectiv bar, precum și cheltuieli pentru modernizarea spațiului de desfășurare a activității și pentru extinderea activității."

Societatea menționează că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat o bază suplimentară în sumă de S lei aferentă anului 2013 și în sumă de S lei aferentă anului 2014 *"reprezentând o estimare a cheltuielilor cu mărfurile comercializate pentru anii 2013-214."*

Se precizează că *"temeiul legal invocat este eronat întrucât sunt veniturile realizate de societate din comercializarea mărfurilor"*, în perioada 2015-2018 practicând un adaos comercial mai mare față de perioada 2013-2014, dar *"acest aspect nu contravine niciunei legi din România, societatea având dreptul de a-și stabili singură politica de marketing favorabilă neputându-i-se imputa că a practicat într-o anumită perioadă un adaos comercial mai mic decât în altă perioadă."*

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.17, art.19 alin.(1) și alin.(2), art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, care precizează:

"Art. 17

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38."

"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.

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal."

"ART. 21 Cheltuieli

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

Din prevederile legale 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, asupra profitului impozabil fiind aplicată cota de impozit pe profit de 16%.

Astfel 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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în speță prevederile referitoare la sfera de aplicare și condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se reține că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”,

iar potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”,

coroborat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, (...)”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea achiziționării ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile respective.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor de materii prime, materiale, prestări servicii, numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarei și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

◀ În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, la Capitolul III-"*Constatări fiscale*" pagina 5/34 și "*Motiv de fapt*", pag. 7/34, organele de inspecție fiscală precizează că, urmare verificărilor efectuate, au stabilit o diferență suplimentară privind baza impozabilă la :

-"*31.12.2013 în sumă totală de S lei*" reprezentând "*cheltuieli deductibile în anul 2013 care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încalcându-se prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/ 2003, cu modificările ulterioare*";

-31.12.2014 în sumă totală de S lei astfel:"-suma de **S lei** reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2014 care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încalcându-se prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare";(...).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la pagina 9/34 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X, organele de inspecție fiscală precizează că "pentru perioada 01.01.2014-31.03.2017, societatea a dedus TVA în sumă de S lei care provine din exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor:

-produse alimentare și de carmangerie, băuturi alcoolice, obiecte de inventar, mijloace fixe, necesare desfășurării activității;

-materiale de construcții, curățenie, igienizare, piese auto, combustibil, utilități",

iar la pagina 10/34 la "Motiv de fapt" se precizează că urmare verificării modului de calcul și înregistrare în evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată deductibilă și colectată, "pentru perioada verificată, din analiza documentelor justificative care au stat la baza întocmirii jurnalelor pentru cumpărări s-a constatat o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei compusă din: (...) suma de **S lei** reprezentând TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile prezentate la cap.1-impozit pe profit, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile în baza art. 145.2 lit.(a) din Lg.571/2003."

◀Prin adresa nr.AJFI/X/01.08.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/ 01.08.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, transmit Referatul nr. AJFI/X/01.08.2019 , în care precizează:

"Organul de inspecție a calculat cota medie de adaos practică în anii 2015-2018, luând în calcul că societatea a desfășurat aceeași activitate de restaurant și în anii anteriori (2013-2014), în conformitate cu prevederile Ordinului nr.3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere care menționează:" art.3 (...); art.4 (...); 1.3.Metoda marjei (...).

În urma discuțiilor cu administratorul societății cu privire la meniurile și rețetarele din anii 2013-2014, acesta a menționat că nu mai este în posesia acestora.

Organul de inspecție a procedat la recalcularea cheltuielilor deductibile aferente veniturilor impozabile realizate în anii 2013-2014 când cota de adaos a fost vizibil mai mică (procentul cheltuielilor în venitul realizat în anul 2013 fiind de 72,91%, în anul 2014 de 60,41% față de anii 2015-2018 care este în medie de 55,41% la activitatea de bar și 54,56% la activitatea de bucătărie).(...)

Cu privire la TVA

Organul de inspecție a calculat cota medie de adaos practică în anii 2015-2018, luând în calcul că societatea a desfășurat aceeași activitate de

restaurant și în anii anteriori (2013-2014), în conformitate cu prevederile Ordinului nr.3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, având în vedere că suma de S lei reprezintă cheltuieli cu materii prime și marfă (băuturi alcoolice, nealcoolice) din care s-au scăzut cheltuielile înregistrate în 471 cu materii prime 301, 302 și prestări servicii-628 conform fișei de cont- toate cheltuielile fiind purtătoare de TVA, organul de inspecție procedând la ajustarea TVA aferentă acestor cheltuieli. "

◀Din Anexa nr. 10 -"Situția cheltuielilor nedeductibile în perioada 2013-2018 la S.C X S.R.L", anexă ce face parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de cheltuieli privind materii prime și mărfuri aferente anului 2013 (suma de S lei) și anului 2014 (suma de S lei) prin compararea ponderii medii de cheltuieli (cont 601-"Cheltuieli cu materii prime" și cont 607-"Cheltuieli privind mărfurile") din veniturile realizate și înregistrate de societate în perioada 2015-2018 la bar și bucătărie, cu cea din perioada 2013-2014.

Organul de soluționare competent a constatat că în ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de S lei aferente anului 2013 și în sumă de S lei aferente anului 2014, organele de inspecție fiscală, în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate, precizează la motivul de fapt că "*nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile*" iar la motivul de drept fiind invocat art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar prin adresa nr.AJFI/132729/ 01.08.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/ 01.08.2019, se precizează că au "*calculat cota medie de adaos practică în anii 2015-2018, luând în calcul că societatea a desfășurat aceeași activitate de restaurant și în anii anteriori (2013-2014), în conformitate cu prevederile Ordinului nr.3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere*", folosind "*Metoda marjei*".

Conform prevederilor art.106 din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

"ART. 106 Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

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

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

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

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

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

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

(5) Cuantumul creanțelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale."

Conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere

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

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;
- c) metoda marjei;**
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;
- e) metoda patrimoniului net.

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

Art. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;

e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;

f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(4) Nota de fundamentare va conține:

a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;

b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;

c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere.

Art. 5 Organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere."

Conform prevederilor legale mai sus citate se reține că organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă și că **organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.**

Prin adresa nr. ISR_DGR X/03.10.2019, organul de soluționare competent, motivat de faptul că din Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS X, contestată, nu rezultă faptul că s-a estimat baza de impunere în conformitate cu prevederile Ordinului nr.3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, a solicitat organelor de inspecție fiscală, ca în termen de trei zile de la primirea adresei să precizeze:

"- *dacă pentru achiziționarea de mărfuri privind produse alimentare și băuturi alcoolice, aferente perioadei 2013-2014, S.C X S.R.L, jud. Botoșani, deține facturi întocmite conform art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă au fost întocmite note de recepții, bonuri de consum conform rețetelor (pentru bucătărie/restaurant), fișa de magazie, registrul stocurilor, iar descărcarea mărfurilor vândute s-a efectuat conform Legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare;*

-dacă societatea deține casă de marcat;

-dacă toate veniturile realizate din activitatea de cazare și restaurant au fost înregistrate în contabilitate;

-care sunt documentele care au stat la baza neacordării deductibilității cheltuielilor în sumă de **S lei (S lei anul 2013 + S lei anul 2014)** și care sunt documentele pentru care nu ați acordat dreptul de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** în anul 2014;

-dacă s-a luat Notă explicativă administratorului sau persoanei autorizate pentru ținerea evidenței contabile în ceea ce privește deficiențele constatate, și să transmiteți Nota explicativă;

-în care din situațiile invocate la pct.67.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se afla societatea, pentru a se proceda la estimarea bazei de impunere (în referat s-a precizat că s-a aplicat prevederile Ordinului nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere).

- dacă ați respectat prevederile art.4, art.5 și art.6 din Ordinului nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, și să transmiteți documentele întocmite și avizate."

Prin adresa nr. X/11.10.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X/11.10.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, au comunicat:

"-pentru achiziția de mărfuri privind produsele alimentare și băuturi alcoolice aferente anilor 2013-2014, S.C X S.R.L deține facturi întocmite conform art.155 din Legea nr.571/2003, au fost întocmite note de recepții, fișe de magazie. Societatea nu a prezentat meniurile și rețetarele din anii 2013-2014, administratorul a menționat că nu mai este în posesia acestora. Contabilitatea stocurilor era ținută valoric. Descărcarea mărfurilor vândute s-a efectuat pe baza inventarului permanent, la fiecare sfârșit de an conform prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 și OMF nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;

-societatea deține case de marcat electronice fiscale;

-toate veniturile **facturate** din activitatea de cazare și restaurant au fost înregistrate în evidența contabilă;

-Societatea menționează că <organele de inspecție au stabilit eronat o bază suplimentară în sumă de S lei reprezentând o estimare a cheltuielilor cu mărfurile comercializate pentru anii 2013-2014.>

-Cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de **S lei** pentru anul 2013: s-a procedat la calcularea cotei medii de adaos practică în anii 2015-2018, luând în calcul că societatea a desfășurat aceeași activitate de restaurant și în anii anteriori (2013-2014), în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere. Organul de inspecție a procedat la recalcularea cheltuielilor deductibile aferente veniturilor impozabile realizate în anii 2013-2014, când cota de adaos a fost

vizibil mai mică (procentul cheltuielilor în venitul realizat în anul 2013 fiind de 72,91%, în anul 2014 de 60,41% față de anii 2015-2018 care este în medie de 55,41% la activitatea de bar și de 54,56% la activitatea de bucătărie)

(...)

-S-a solicitat nota de relații nr. X/18.04.2019, anexată la prezenta, societatea ne-a transmis pe mail răspuns la nota de relații, anexat la prezenta;

-Organul de inspecție a procedat la recalcularea cheltuielilor deductibile aferente veniturilor impozabile realizate în anii 2013-2014 prin aplicarea prevederilor Ordinului nr. 3389/03.11.2011".

Din "Nota de relații întocmită în data de 18.04.2019" nr.X/ 18.04.2019, Anexa nr.3.1 la raportul de inspecție fiscală, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că, organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte următoarele documente:

"1. balanța de verificare 31.12.2018;

2.fișa partener X 2013-2018;

3.situația 401 pe scadențe la 31.12.2018;

4.precizați ce reprezintă produse degustare înregistrate în cont 3028 facturate de X SRL;

5.documente justificative pentru consumul materialelor de instalații electrice și sanitare pentru anii 2017-2018;

6. explicați ce reprezintă valorile care reprezintă 303, 302.8, 628 trecute pe 471-Cheltuieli în avans, care sting contul 455 în anii 2013, 2014" .

Organul de soluționare competent constată că organele de inspecție fiscală nu au solicitat explicații și/sau documente referitoare la cheltuielile înregistrate în contul 601- "Cheltuieli cu materiile prime" și 607-"Cheltuieli privind mărfurile", sau explicații referitoare la adaosul comercial practicat la restaurant și/sau bucătărie.

S.C X S.R.L, jud. Botoșani precizează că pentru anul 2013 și anul 2014 organele de inspecție fiscală au stabilit rezultatul fiscal "pe o bază de calcul statistic fără o analiză concretă a situației de fapt care impunea verificarea documentelor contabile respectiv: rețetare, bonuri de consum, cote de adaos pentru activitatea de bucătărie, respectiv bar, precum și cheltuieli pentru modernizarea spațiului de desfășurare a activității și pentru extinderea activității."

Se reține că organele de inspecție fiscală menționează în adresa nr. AJFIX/01.08.2019 că "în urma discuțiilor cu administratorul societății cu privire la meniurile și rețetarele din anii 2013-2014, acesta a menționat că nu mai este în posesia acestora", fără a solicita în scris, prin notă explicativă, explicații în acest sens administratorului sau persoanei care se ocupă și răspunde de întocmirea, ținerea și arhivarea documentelor financiar contabile .

La stabilirea situației de fapt fiscale, organele de control trebuie să acționeze conform dispozițiilor art.6, art.55 și art.72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„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.

Art.55 Mijloace de probă

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

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Se reține că regulile generale pentru aplicarea deducerii cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri sunt:

-să fie efectuate în interesul direct al activității;

-să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

-să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Rezultă așadar că efectuarea de înregistrări în evidența contabilă poate fi efectuată numai în baza unor documente justificative și acestea angajează răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Se reține că pentru aprovizionarea de mărfuri și băuturi alcoolice, aferente anilor 2013-2014, societatea deține facturi întocmite conform art.155 din Legea nr.571/2003, au fost întocmite note de recepții, fișe de magazie, societatea deține case de marcat electronice fiscale, contabilitatea stocurilor se ține "valoric", descărcarea mărfurilor vândute s-a efectuat pe baza "inventarului permanent", iar toate veniturile realizate din activitatea de cazare și restaurant au fost înregistrate în evidența contabilă.

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementările contabile conforme cu directivele europene, în contabilitatea financiară, gestiunea stocurilor se realizează fie prin metoda inventarului permanent fie prin metoda inventarului intermitent.

Metoda inventarului permanent, în esență, constă în utilizarea conturilor de stocuri (materii prime, materiale consumabile, mărfuri etc.) pentru a determina și urmări stocul scriptic după fiecare operație de intrare și de ieșire.

Această metodă are la bază următoarele cerințe :

-în cursul perioadei, toate operațiile de intrări și respectiv ieșiri de stocuri (materii prime, mărfuri etc.) se înregistrează, în ordine cronologică, pe debitul sau creditul respectivelor conturi de stocuri, în baza documentelor primare sau centralizatoare;

-în urma înregistrării mișcării stocurilor pe debitul și creditul conturilor de stocuri, fie la sfârșitul lunii, fie în cursul lunii, se stabilește soldul scriptic, care se compară cu stocul factual, stabilit în urma inventarierii stocurilor;

-dacă apar diferențe în plus sau în minus între inventarul factual și soldul scriptic calculat pe baza informațiilor din conturile de stocuri, ele se regularizează, astfel :

-plusul la inventar se înregistrează prin debitarea conturilor de stocuri în corespondență cu conturile de cheltuieli (ieșirile efective pot fi sub nivelul celor scriptice înregistrate în contabilitate);

-minusurile la inventar se înregistrează prin debitarea conturilor de cheltuieli cu materialele consumate sau cu mărfurile vândute, în corespondență cu conturile de stocuri. Este vorba de diferența de inventar negativă, suportată de întreprindere.

În ceea ce privește determinarea stocurilor potrivit acestei metode, aceasta se realizează astfel :

-stocul final la sfârșitul exercițiului precedent devine stoc inițial la începutul exercițiului curent;

-stocul final, stabilit prin punerea de acord a datelor din contabilitate cu cele constatate la inventariere se raportează ca stoc inițial la exercițiul următor.

Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilește că toate unitățile comerciale, inclusiv **restaurantele**, au obligația de a organiza și de a ține contabilitatea proprie adaptată la activitățile

întreprinse. Contabilitatea restaurantelor și barurilor este reglementată și de prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare la data înregistrării operațiunilor în discuție.

În cazul restaurantelor/alimentație publică, mărfurile pot fi înregistrate la preț de intrare, fără formarea prețului de vânzare cu amănuntul la momentul recepție. Astfel, pentru determinarea costului mărfurilor vândute, metoda prețului cu amănuntul se utilizează numai în cazul comerțului cu amănuntul. Acest aspect este reglementat în mod expres prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la pct. 160 alin. (1) *"În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul."*

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, trebuie precizat că nu există nicio interdicție de natură fiscală care să limiteze deductibilitatea costurilor aferente vânzării. Potrivit art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. Cheltuielile cu mărfurile/bunurile vândute sunt efectuate în vederea realizării de venituri, motiv pentru care ele sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, trebuie avut în vedere următoarele aspecte:

1. **Se poate deduce integral taxa** aferentă achiziției de mărfuri în situația în care acestea vor fi utilizate în folosul unor operațiuni taxabile, conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Prin urmare, dacă mărfurile achiziționate vor fi utilizate în folosul unor operațiuni pentru care se va colecta TVA, taxa aferentă achiziției se va deduce integral. Însă, în condițiile în care mărfurile achiziționate nu vor fi utilizate în folosul unor operațiuni taxabile, spre exemplu, dacă vor fi acordate gratuit în cadrul unor acțiuni de protocol, se va aplica regimul de TVA pentru cheltuielile de protocol.

2. **Ajustarea TVA** se realizează doar în condițiile prevăzute la art. 138 și 148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015 și anume:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă inclusiv în cazurile prevăzute la art.138;

c) persoana impozabilă pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

Observație. Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, aceasta demonstrează furtul pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.

Conform art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, la stabilirea valorii unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității respective.

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

Conform pct. 4 din Normele metodologice date în aplicarea art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, nu rezultă cu claritate motivul neluării în considerare a cheltuielilor înregistrate de societate în contul 601- "Cheltuieli cu materiile prime" și 607- "Cheltuieli privind mărfurile".

Organul de soluționare competent se află în imposibilitatea stabilirii motivului pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere cheltuielilor în sumă de S lei (S lei aferente anului 2013 + S lei aferente anului 2014) și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în anul 2014 în sumă de S lei, în condițiile în care în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-IS X se precizează la motivul de fapt că aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fără a se preciza sau a se întocmi o situație a cheltuielilor înregistrate fără drept de deducere (situație ce să cuprindă felul documentului /nr/data, suma și denumirea bunurilor), iar prin adresa nr.AJFI/X/ 01.08.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/01.08.2019, organele de inspecție fiscală precizează că au "*calculat cota medie de adaos practică în anii 2015-*

2018, luând în calcul că societatea a desfășurat aceeași activitate de restaurant și în anii anteriori (2013-2014), în conformitate cu prevederile Ordinului nr.3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere", folosind "Metoda marjei", atâ timp cât aceeași echipă de inspecție fiscală precizează că "toate veniturile **facturate** din activitatea de cazare și restaurant au fost înregistrate în evidența contabilă".

Din Raportul de inspecție fiscală și anexele la acesta nu rezultă clar cum este ținută evidența contabilă la restaurant, prin evidențierea produselor preparate în restaurant/bar, sau prin achiziția de materii prime și alte materiale la preț cu amănuntul (preț ce conține adaos comercial).

Se reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

Având în vedere cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea pronunțării asupra caracterului deductibil/nedeductibil al cheltuielilor aferente achizițiilor de materii prime și mărfuri efectuate de societate, din punct de vedere fiscal, și a caracterului deductibil/nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată, atâ timp cât din instrumentarea speței nu rezultă cu claritate situația de fapt fiscală, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea acestor operațiuni, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Această analiză a operațiunilor, în întregul lor, se impune și datorită faptului că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, respectiv a rețetelor, bonurilor de consum, cotelor de adaos pentru activitatea de bucătărie, respectiv bar, organele de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar aceasta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile,

astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Ca urmare în speță sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(1) și art.279, alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.276

(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.”

„Art. 279 Soluții asupra contestației

(....)

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

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

Se vor avea în vedere și prevederile punctelor 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, unde se precizează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

„ART. 281 Comunicarea deciziei și calea de atac

(....)

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

De asemenea, vor ține cont și de prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

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

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

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

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

Pe cale de consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și cheltuielile în sumă de **S lei** (**S lei aferente anului 2013 + S lei aferente anului 2014**) pentru care organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei** **și au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate în anul**

2014 cu suma de S lei, urmând ca în termen 60 zile de la data comunicării deciziei, societatea fiind contribuabil mijlociu, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare .

3.2 Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei (S lei aferent anului 2015+ S lei aferent anului 2016) stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit în sumă S lei aferent anului 2015 și în sumă de S lei aferent anului 2016 prin neacordarea recuperării pierderii fiscale din anii anteriori, în anul 2014, 2015 și 2016 declarate de societate prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru cheltuielile în sumă de S lei (S lei aferente anului 2013+S lei aferente anului 2014) pentru care organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei și au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate în anul 2014 cu suma de S lei

În fapt, pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală în sumă de 790.212 lei înregistrată de societate, cu suma de S lei din care suma de S lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal "care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încălcând prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare" și suma de S lei reprezentând pierdere contabilă, stabilind la data de 31.12.2014 o pierdere fiscală de recuperat în sumă de S lei.

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală în sumă de S lei înregistrată de societate, cu suma de S lei din care suma de S lei reprezentând pierdere contabilă din anul 2014, stabilind la data de 31.12.2015 un profit impozabil în sumă de S lei cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei, din care suma de S lei reprezentând impozitul aferent bazei impozabile în sumă de S lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate.

Pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei din care suma de S lei reprezentând pierdere contabilă din anul 2015, stabilind la data de

31.12.2016 un profit impozabil în sumă de S lei cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei, din care suma de S lei reprezentând impozitul aferent bazei impozabile în sumă de S lei.

S.C X S.R.L, jud. Botoșani, pentru anul 2014, consideră că suma de **S lei** reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori pe care organele de inspecție fiscală o consideră ca fiind pierdere contabilă, în baza art. 26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este nelegală, organele de inspecție fiscală nefecând nici o referire la declarația D.101, *"din ce an provine suma, ce sumă a declarat contribuabilul în Declarația 101, ordinea înregistrării pierderilor, precum și motivul de fapt pentru care nu se acordă dreptul de a fi recuperată"*.

Se precizează că societatea a declarat prin Declarația 101, pentru perioada fiscală 01.01.2014-31.12.2014, o pierdere de S lei, iar la rândul 42 din declarație, o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de S lei, iar organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere au considerat suma de **S lei** ca și o cheltuială nedeductibilă, impozitând această sumă.

S.C X S.R.L, jud. Botoșani precizează că, pentru anul 2015 organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de **S lei** reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori, iar pentru anul 2016 au stabilit suplimentar suma de **S lei** reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori, sume pe care organele de inspecție fiscală le consideră ca fiind pierdere contabilă, *"dar nu motivează de ce pierderea fiscală este considerată pierdere contabilă", "nu ia în considerare și nu face nicio referire la Declarația 101, declarație privind impozitul pe profit, din ce an provine suma, ce sumă a declarat contribuabilul în Declarația 101, ordinea înregistrării pierderilor, precum și motivul de fapt pentru care nu se acordă dreptul de a fi recuperată."*

În drept, sunt aplicabile prevederile art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, care precizează:

"ART. 26* Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora."

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.31 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

"ART. 31

Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani

consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora."

Pierderea fiscală, este pierderea declarată prin declarația 101 privind impozitul pe profit, aceasta se determină extracontabil, pe baza pierderii contabile influențate de cheltuielile deductibile și nedeductibile prevăzute de Codul fiscal și se reflectă în declarațiile privind impozitul pe profit.

Conform prevederilor legale, mai sus enunțate, pierderea fiscală se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi, respectiv 7 ani consecutivi în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, conform prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării lor.

Potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare până la data de 31.12.2014 și ale Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. X/2014, în vigoare începând cu data de 01.01.2015, pierderea contabilă este cea înregistrată în soldul debitor al contului 121 "Profit și pierdere", respectiv contului 117 "Rezultatul reportat".

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

◀ Prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, anul 2013, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.INTERNET-X-2014/25.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, declară la rândul 36 total profit impozabil pentru anul de raportare, înainte de raportarea pierderii, în sumă de S lei, iar la rândul 40 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți suma de 0 (zero) lei, rezultând un profit impozabil în sumă de S lei cu un impozit anual înscris la rândul 46 în sumă de S lei;

◀ Prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, anul 2014, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.INTERNET-X-2019/01.04.2019, anexată în copie la dosarul cauzei, **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, declară la rândul 38 pierdere fiscală pentru anul de raportare, înainte de raportarea pierderii, în sumă de S lei, iar la rândul 42, pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți suma de S lei, rezultând o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de S lei;

◀ Prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, anul 2015, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.INTERNET-X-2019/01.04.2019, anexată în copie la dosarul cauzei, **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, declară la rândul 38 profit impozabil pentru anul de raportare, înainte de recuperarea pierderii, în sumă de S lei, iar la rândul 42 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți suma de S lei, rezultând o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de S lei;

◀ Prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, anul 2016, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.INTERNET-X-2019/01.04.2019, anexată în copie

la dosarul cauzei, **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, declară la rândul 35 total profit impozabil pentru anul de raportare, înainte de raportarea pierderii, în sumă de S lei, la rândul 39 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți suma de S lei, rezultând o profit impozabil în sumă de S lei cu un impozit pe profit anual înregistrat la rândul 45 în sumă de S lei.

◀ În Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, la Capitolul III-"*Constatări fiscale*" pagina 5-6/34 și "*Motiv de fapt*", pag. 7/34, organele de inspecție fiscală precizează că urmare verificărilor efectuate, au stabilit o diferență suplimentară privind baza impozabilă la :

-*"31.12.2014 în sumă totală de S lei astfel:-suma de S lei reprezentând cheltuieli deductibile în anul 2014 care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, încălcându-se prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare; -suma de S lei reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori pe care organul de inspecție o consideră ca fiind pierdere contabilă, în baza art.26, alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare."* (...).

-*"31.12.2015 în sumă totală de S lei astfel: (...)-suma de S lei reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori pe care organul de inspecție o consideră ca fiind pierdere contabilă, în baza art.26, alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare";*(...).

-*"31.12.2016 în sumă totală de S lei astfel:(...)-suma de S lei reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori pe care organul de inspecție o consideră ca fiind pierdere contabilă, în baza art.31, alin.1 din Legea nr.227/2015, cu modificările ulterioare;*(...).

◀ Prin adresa nr.AJFI/X/01.08.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/ 01.08.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, transmit Referatul nr. AJFI/X/01.08.2019, în care precizează:

"Pentru anul 2014 organul de inspecție consideră suma de S lei reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori pe care organul de inspecție o consideră ca fiind pierdere contabilă, în baza art. 26 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare fiind rezultată din împărțirea în cadrul inspecției fiscale a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe care a fost dedusă cumulată pe mai mulți ani de societate în anul 2014, astfel:

- *în anul 2013 a fost considerată cheltuiala deductibilă cu amortizarea mijloacelor fixe suma de S lei,*

- *cheltuielile cu amortizarea restantă din anii anteriori fiind de S lei, față de S lei care a fost înregistrată de societate în anul 2014, rezultând o diferență de S lei nedeductibilă în anul 2014.*

Pentru anul 2015 organul de inspecție a stabilit suplimentar suma de S lei reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori pe care organul de

inspecție o consideră ca fiind pierdere contabilă, în baza art. 26 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare.

Suma de S lei reprezintă diferența dintre suma înscrisă de societate în D.101 pentru anul 2015 în sumă de S lei și pierderea fiscală stabilită în urma inspecției fiscale pentru anul 2014 în sumă de S lei.

*Pentru anul 2016 organul de inspecție a stabilit suplimentar suma de **S lei** reprezentând pierdere fiscală recuperată din anii anteriori pe care organul de inspecție o consideră ca fiind pierdere contabilă, în baza art. 26 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare.*

Suma de S lei reprezintă diferența dintre suma înscrisă de societate în D.101 pentru anul 2016 în sumă de S lei și pierderea fiscală stabilită în urma inspecției fiscale pentru anul 2015 în sumă de 0 lei, rezultând profit impozabil în sumă de S lei."

În ceea ce privește suma de **S lei** considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind pierdere contabilă și nu pierdere fiscală de recuperat în anul 2014, organul de soluționare competent este în imposibilitatea pronunțării deductibilității/nedeductibilității acestei sume motivat de faptul că:

◀ organele de inspecție fiscală precizează, pe de o parte în Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate că suma de **S lei** reprezintă "pierdere fiscală recuperată din anii anteriori pe care organul de inspecție o consideră ca fiind pierdere contabilă, în baza art.26, alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare", iar pe de altă parte, prin adresa nr.AJFI/X/01.08.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/ 01.08.2019, organele de inspecție fiscală comunică faptul că suma de **S lei** este "rezultată din împărțirea în cadrul inspecției fiscale a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe care a fost dedusă cumulată pe mai mulți ani de societate în anul 2014, astfel:

- în anul 2013 a fost considerată cheltuiala deductibilă cu amortizarea mijloacelor fixe suma de S lei,

- cheltuielile cu amortizarea restantă din anii anteriori fiind de S lei, față de S lei care a fost înregistrată de societate în anul 2014, rezultând o diferență de S lei nedeductibilă în anul 2014."

◀ Din Declarația 101 privind impozitul pe profit, anul 2014, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.INTERNET-X-2019/01.04.2019, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, declară la rândul 38 pierdere fiscală pentru anul de raportare, înainte de raportarea pierderii, în sumă de S lei, iar **la rândul 42 pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți suma de S lei** cu toate că prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, **anul 2013**, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.INTERNET-37S-2014/25.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că societatea declară la rândul 36 total profit impozabil pentru anul de raportare, înainte de raportarea pierderii, în sumă de S lei, iar la rândul 40 **pierdere fiscală de**

recuperat din anii precedenți suma de S lei, rezultând un profit impozabil în sumă de **S lei** cu un impozit anual înscris la rândul 46 în sumă de S lei.

◀Organele de inspecție fiscală nu precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, ce reprezintă suma de S lei trecută în Declarația 101 privind impozitul pe profit, anul 2014 pierdere de recuperat din anii precedenți (în care perioadă a fost înregistrată această pierdere, ținând cont că în anul 2013 societatea înregistrează profit și nu are declarat pierdere de recuperat din anii anteriori), din care nu a dat drept de recuperat suma de **S lei**.

În ceea ce privește diferențele rezultate dintre pierderea fiscală de recuperat înscrisă de societate în D101 pentru anul 2015 și anul 2016 și pierderea fiscală stabilită în urma inspecției fiscale de recuperat din anul 2014 în anul 2015 și pierderea de recuperat din 2015 în anul 2016, respectiv suma de **S lei** reprezentând diferența dintre suma înscrisă de societate în D.101 pentru anul 2015 (S lei) și pierderea fiscală stabilită în urma inspecției fiscale pentru anul 2014 (S lei) și suma de **S lei** reprezentând diferența dintre suma înscrisă de societate în D.101 pentru anul 2016 (S lei) și pierderea fiscală stabilită în urma inspecției fiscale pentru anul 2015 (S lei), și pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**, organul de soluționare competent este în imposibilitatea pronunțării deductibilității/nedeductibilității acestor sume precum și în imposibilitatea pronunțării dacă societatea datorează, sau nu, impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de **S lei**, motivat de faptul că asupra cheltuielilor stabilite suplimentar ca nedeductibile fiscal în sumă de de S lei (S lei aferente anului 2013+S lei aferente anului 2014), prin prezenta decizie, la cap. III.1 s-a dispus reverificarea acestora și desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Se reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

Având în vedere cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea pronunțării asupra caracterului deductibil/nedeductibil al pierderilor recuperate de societate, din punct de vedere fiscal, atât timp cât din instrumentarea speței nu rezultă cu claritate situația de fapt, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea acestor operațiuni, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Această analiză a operațiunilor, în întregul lor, se impune și datorită faptului că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, respectiv a declarațiilor D.101 privind impozitul pe profit depuse de societate la organul fiscal teritorial, organele de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar aceasta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Ca urmare în speță sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(1) și art.279, alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.276

(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.”

„Art. 279 Soluții asupra contestației

(....)

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

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act

administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Se vor avea în vedere și prevederile punctelor 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, unde se precizează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

„ART. 281 Comunicarea deciziei și calea de atac

(....)

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

De asemenea, vor ține cont și de prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

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

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

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

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

Pe cale de consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru sumele reprezentând pierderi de recuperat din anii precedenți, respectiv suma de **S lei** considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind pierdere contabilă și nu pierdere fiscală de recuperat în anul 2014, suma de **S lei** considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind pierdere contabilă și nu pierdere fiscală de recuperat în anul 2015 și suma de **S lei** considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind pierdere contabilă și nu pierdere fiscală de recuperat în anul 2014 anul 2016 și pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**, urmând ca în termen de 60 zile de la data comunicării deciziei, societatea fiind contribuabil mijlociu, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare .

3.3 Referitor la suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și impozitului pe profit în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.01.2014-11.09.2019, prin Deciziile nr.X/04.09.2019 și nr. X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, precum și a Deciziilor nr.X/04.09.2019 și nr. X/ 11.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Biroul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă contestatara datorează accesorii în sumă S lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și impozitului pe profit în sumă de S lei stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.F-IS X privind obligațiile fiscale

principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins contestația referitoare la debitul contestat în sumă de S lei (taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și impozitul pe profit în sumă de S lei) asupra căruia au fost calculate accesoriile.

In fapt, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, Colectare, pentru nedeclararea obligațiilor fiscale principale, sau declarate incorect și stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 27.01.2017-04.09.2019, accesorii în sumă de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, emițând în acest sens Decizia nr.X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, iar pentru perioada 04.09.2019-11.09.2019, accesorii în sumă de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, emițând în acest sens Decizia nr.X/ 11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare .

Totodată, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale, în baza art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 25.01.2014-04.09.2019, accesorii în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei** - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei** - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei**- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **Sei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă,
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului specific, emițând în acest sens Decizia nr. X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere,

iar pentru perioada 04.09.2019-11.09.2019 a calculat accesorii în sumă de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului specific, emițând în acest sens Decizia nr. X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

S.C X S.R.L, jud. Botoșani, precizează că, "*contestă parțial și Decizia nr. X/04.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, Decizia nr. X/04.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, Decizia nr.X/11.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, Decizia nr.X/11.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, pentru suma totală de S lei după cum urmează:*

- Taxa pe valoarea adăugată - **S lei** din care:
 - Majorări de întârziere - S lei,
 - Penalități de întârziere - S lei,
- Impozit pe profit - **S lei** din care :
 - Majorări de întârziere - S lei,
 - Penalități de întârziere - S lei,
 - Penalități de nedeclarare - S lei. "

In drept, sunt aplicabile prevederile art.120 alin. (1), art. 120¹ alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015 :

“ART. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.

ART. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.173 alin (1), art.174 alin.(1) și art.176 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 173*)

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 174*)

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART. 176*)

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Din normele legale mai sus citate rezultă că, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3834/2015 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, penalitățile de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere. Nivelul penalității de nedeclarare este de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere. Penalitatea de nedeclarare nu poate fi mai mare decât nivelul creanței fiscale principale la care se aplică. Organul fiscal nu stabilește penalitatea de nedeclarare dacă aceasta este mai mică de 50 lei.

Se reține că organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, pentru nedeclararea obligațiilor fiscale

principale, sau declarate incorect și stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 27.01.2017-04.09.2019, accesorii în sumă de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, emițând în acest sens Decizia nr.X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, iar pentru perioada 04.09.2019-11.09.2019, accesorii în sumă de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, emițând în acest sens Decizia nr.X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare .

Totodată, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Biroul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale, în baza art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 25.01.2014-04.09.2019, accesorii în sumă totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei** - dobânzi aferente impozitului pe profit;
 - S lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - S lei** - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
 - S lei**- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
 - **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
 - **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,
 - **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
 - **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
 - **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă,
 - **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului specific, emițând în acest sens Decizia nr. X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere,
- iar pentru perioada 04.09.2019-11.09.2019 a calculat accesorii în sumă de **S lei** reprezentând:
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
 - **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorie pentru muncă;

- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului specific, emițând în acest sens Decizia nr. X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Se reține că societatea contestă numai accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de **S lei** și taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, respectiv suma totală de **S lei** reprezentând :

- **S lei**-majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei**-penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei**-majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei**-penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei**-penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit.

Prin Referatul nr. X/17.10.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X/18.10.2019, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, comunică că:

*"Pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. X, pentru suma de **S lei** -impozit profit și pentru suma de **S lei** -TVA, organul fiscal a calculat obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere/ penalități de nedeclarare în sumă totală de **S lei** astfel:*

1. La **TVA** pentru suma de **S lei** s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă de **S lei** astfel:

- Decizia de calcul accesorii nr. X/04.09.2019-Dobânzi și penalități TVA în suma de **S lei** din care **S lei** majorări de întârziere și **S lei** penalități de întârziere;
- Decizia de calcul accesorii nr. X/11.09.2019 -Dobânzi și penalități TVA în sumă de **S lei** din care **S lei** majorări de întârziere și **S lei** penalități de întârziere;

2. La **impozit profit** pentru suma de **S lei** s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă de **S lei** astfel:

- Decizia de calcul accesorii nr. X/04.09.2019- suma de **S lei** din care: **S lei** majorări de întârziere și **S lei** penalități de întârziere;
- Decizia de calcul accesorii nr. X/11.09.2019-suma de **S lei** din care: **S lei** majorări de întârziere și **S lei** penalități de întârziere.

3. Penalitati de nedeclarare în sumă de **S lei** astfel:

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X din data de 04.09.2019 în sumă de **S lei** calculate pentru suma de **S lei** - impozit pe profit scadent la data de 27.01.2017;

*-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X din data de 11.09.2019 în sumă de **S lei** calculate pentru suma de S lei - impozit pe profit scadent la data de 27.01.2017".*

Se reține că Deciziile nr.X/04.09.2019 și nr.X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, precum și Deciziile nr. X/04.09.2019 și nr. X/ 11.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, au fost comunicate petentei în data de 12.09.2019, iar prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X/23.07.2019, **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, contestă și "*eventualele dobânzi /majorări de întârziere aferente*". Astfel se constată că **S.C X S.R.L, jud. Botoșani**, a invest organul de soluționare competent să soluționeze contestația atât pentru creanțele principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridic, cât și asupra accesoriilor aferente.

Deoarece prin prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru suma totală de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** (a se vedea pct. 3.1, și pct 3.2 din prezenta decizie), iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte că au fost calculate eronat, rezultă că se va desființa parțial Deciziile nr.X/04.09.2019 și nr.X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, precum și Deciziile nr.X/04.09.2019 și nr.X/11.09.2019 referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale", pentru suma totală de **S lei**.

Conform principiului de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), potrivit considerentelor prezentei decizii și ținând cont de prevederile art.276 alin.(1) și art.279, alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare *va desființa* parțial:

- Decizia nr. X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere pentru suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în sumă de **S lei** aferente taxei pe valoarea adăugată și în sumă de **S lei** aferente impozitului pe profit;

-Decizia nr.X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, pentru suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în sumă de **S lei** aferente taxei pe valoarea adăugată și în sumă de **S lei** aferente impozitului pe profit;

-Decizia nr.X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

-Decizia nr.X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 273 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Desființarea parțială a următoarelor decizii emise pe numele **S.C X S.R.L, jud. Botoșani:**

◀Decizia de impunere nr. F-IS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS 252 din 31.05.2019, pentru suma totală de **Slei**, reprezentând:

-**S lei** -impozit pe profit;

S lei -taxa pe valoarea adăugată, urmând ca în termen 60 zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare ;

◀ Decizia nr. X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, pentru suma totală de de **Slei** reprezentând:

-**S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

- **S lei**- dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

◀Decizia nr.X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

-**S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

-**S lei** -dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

◀Decizia nr.X/04.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emisă de Administrația Județeană a

Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

◀Decizia nr.X/11.09.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Colectare, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

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

DIRECTOR GENERAL,