

**DECIZIA NR. 656/2017**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 6032/2017**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 590/2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 6032/2017, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în mun. X, str. X nr. 23, județul X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 590/2017, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.12.2016, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.12.2016 și **are ca obiect suma parțială de X lei reprezentând TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data predării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.12.2016, respectiv data de **05.01.2017** și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv data de **13.02.2017**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator SL și prezintă în original semnătura acestuia.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X.

**I. Prin contestația formulată S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/30.12.2016** emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/30.12.2016 și **rambursarea TVA în sumă de X1 lei.**

Menționăm că la pag. 1 din contestația înregistrată la AJFP X cu nr. 590/2017, petenta solicită anularea deciziei și pe cale de consecință rambursarea sumei de X1 lei dar în textul contestației petenta aduce motivații și se referă la TVA în sumă totală de **X lei**, precizând că doar constatarea în urma căreia a fost respinsă la deducere TVA în sumă de X2 lei este corectă (pagina 4 din contestație, punctul 4.).

În motivarea contestației petenta precizează că la data de 20.04.2016 între SC X SRL, SC B SRL și SC B Product SRL s-a încheiat Contractul de asociere în participațiune nr. 22, prin care părțile au convenit următoarele:

- SC B SRL pune la dispoziția asocierii dreptul de folosință a spațiului în care se desfășoară activitatea precum și clienții interni și externi ai societății;
- SC B Product SRL pune la dispoziția asocierii bunurile mobile (utilaje și mașini) în vederea desfășurării activității de producție și comercializare creioane și cretă;
- SC X SRL se ocupă efectiv de desfășurarea activității economice, contribuind cu materialele necesare producției.

Contestatară precizează că a început să desfășoare activitate de producție și comercializare creioane în luna mai 2016 iar la data de 01.06.2016 a înregistrat la AJFP X Declarația 010 împreună cu Declarația 088 prin care a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA.

Deoarece cererea inițială nu fusese soluționată iar în luna mai 2016 societatea a depășit plafonul pentru întreprinderi mici de 65.000 euro, echivalentul a 220.000 lei, în data de 23.06.2016 a solicitat AJFP X înregistrarea în scopuri de TVA și pentru motivul depășirii plafonului de scutire de TVA. Înregistrare în scopuri de TVA a fost acordată abia în data de

14.07.2016.

Reprezentantul societății menționează că pentru a-și onora contractele cu clienții, în perioada în care nu a fost înregistrată în scopuri de TVA, s-a aprovizionat cu materii prime și materiale de la furnizorii interni doar pe baza avizelor de însoțire a mărfurilor, iar după prelucrarea materiilor prime, produsele au fost livrate către clienți în baza avizelor de însoțire a mărfurilor sau a facturilor proforme. După înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv după data de 14.07.2016, furnizorii de materii prime și materiale au comunicat facturile cu TVA pentru bunurile livrate în baza avizelor de însoțire a mărfurilor, iar SC X SRL a întocmit și comunicat către parteneri facturile de livrare de bunuri, care, în cazul livrărilor în spațiul UE, aveau mențiunea "scutit cu drept de deducere" și pentru livrările la intern aveau evidențiată TVA colectată.

Petenta consideră că TVA solicitată la rambursarea prin Decontul de TVA nr. X/ 25.08.2016 aferent lunii iulie 2016, în sumă de X3 lei, reprezintă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare desfășurării de operațiuni impozabile în sfera taxei, (operațiuni taxabile și operațiuni scutite cu drept de deducere).

Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de X4 lei și înlăturarea TVA colectată în sumă de X5 lei, societatea consideră că constatările organelor de inspecție fiscală sunt netemeinice și nelegale, având în vedere următoarele considerente:

- Dreptul de deducere a TVA pentru bunurile și serviciile achiziționate de la furnizorii interni nu poate fi îngădit pentru că la data achiziționării lor societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA, deoarece condiția înregistrării în scopuri de TVA este o condiție de formă iar societatea a îndeplinit toate cerințele de fond pentru deducerea taxei.

În susținere, petenta invocă prevederile art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) din Directiva nr. 2006/112, transpuse în legislația națională la Capitolul VII, art. 297 alin. 4 lit. a) și c), la art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și la pct. 67 din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și consideră că din interpretarea acestora rezultă că avea dreptul de a deduce TVA aferenta bunurilor achiziționate chiar și înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care, deține facturi pentru bunurile achiziționate și serviciile primite, iar acestea au fost utilizate la producția de creioane, care ulterior au fost livrate atât pe piața internă, cât și către clienți din Comunitatea Europeană.

- Conform jurisprudenței europene, singura sancțiune pe care statele membre o pot lua pentru neîndeplinirea unor condiții de formă sunt doar sancțiuni de ordin administrativ, dreptul de deducere a TVA neputând fi îngădit.

Petenta face trimitere la pct. 43 și 51 din Hotărârea CJUE pronunțată în cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa și alții, paragrafele 58, 60-62 din Decizia CJUE pronunțată în cauza C-183/14 Salomie și Oltean, precum și la pct. 50 și 51 din cauza C-385/09 Nidera Handelscompagnie.

- Comportamentul societății a fost acela al unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, supunând la plata taxei operațiunile de livrări de bunuri efectuate anterior înregistrării în scopuri de TVA și exercitându-și dreptul de deducere a TVA pentru bunurile achiziționate anterior înregistrării în scopuri de TVA.

- Refuzul acordării dreptului de deducere a TVA solicitată la rambursare pentru motivul că la data înregistrării în scopuri de TVA bunurile și serviciile pentru care s-a exercitat dreptul nu se mai aflau în stoc nu este legal, condiția înregistrării în scopuri de TVA nefiind decât o condiție de formă, care nu poate conduce la pierderea dreptului de deducere a TVA, dacă celelalte condiții de fond sunt îndeplinite.

- Pentru livrările intracomunitare de bunuri scutite de TVA conform art. 294 alin. 2 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, exigibilitatea TVA a intervenit la data de 14.07.2016 odată cu atribuirea codului de TVA și emiterea facturilor, fiind incidente prevederile art. 283 alin. 1 din același act normativ.

În încheiere, petenta concluzionează că a avut un comportament specific unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, colectând TVA pentru operațiunile de livrări de bunuri efectuate anterior înregistrării în scopuri de TVA, și exercitându-și dreptul de deducere a TVA pentru bunurile achiziționate anterior înregistrării în scopuri de TVA, și solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/30.12.2016**, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **au respins la rambursare TVA în sumă de X3 lei și au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. TVA în sumă de X6 lei.**

Conform constatărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/30.12.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-X/30.12.2016 contestate, inspecția a fost efectuată la solicitarea contribuabilului, ca urmare a depunerii decontului cu sold negativ de TVA pentru care s-a solicitat rambursarea nr. INTERN-T-2016/25.08.2016, aferent lunii iulie 2016.

Inspecția fiscală a vizat TVA pentru perioada 19.04.2016- 31.07.2016 și fost suspendată de la data de 03.10.2016 la data de 14.12.2016, la cererea contribuabilului.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Fabricarea altor produse manufacturiere n.c.a.”, CAEN: 3299, iar în perioada verificată a desfășurat activitate de producție creioane și cretă industrială, mărfuri pe care le-a comercializat atât pe piața internă, cât și în spațiul intracomunitar.

Societatea verificată a fost înființată în data de 18.04.2016, iar începând cu luna mai 2016, urmare a încheierii contractului de asociere în participațiune nr. 22/20.04.2016 cu partenerii SC B SRL CUI X și SC B Product SRL CUI X, a început activitatea de producție de creioane și cretă.

Potrivit contractului nr. 22/20.04.2016, SC B SRL CUI X pune la dispoziție dreptul de folosință a spațiului efectiv de desfășurare a activității, situat în X str. Raului nr. 30 și clienții din piața internă și externă iar SC B Product SRL CUI X pune la dispoziție dreptul de folosință asupra bunurilor mobile (utilaje și mașini) în vederea desfășurării activității de producție și comercializare creioane și cretă.

SC X SRL are calitatea de prim- asociat și este responsabilă pentru realizarea activităților economice, contribuind cu materia primă și materialele necesare producției.

Repartizarea beneficiilor sau pierderilor rezultate din această asociere în participațiune se face lunar astfel: 50% X SRL, 35% B SRL și 15% B Product SRL.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele:

- la data de 31.05.2016 SC X SRL înregistrează o cifră de afaceri în sumă de Y lei, depășind astfel plafonul de 220.000 lei prevăzut de art. 310 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal.
- la data de 01.06.2016 societatea verificată depune Declarația pe propria răspundere pentru evaluarea intenției și capacității de a desfășura activități economice care implică operațiuni din sfera TVA – cod 088.
- la data de 23.06.2016 depune la A.J.F.P. X și declarația de mențiuni cod 010, înregistrată sub nr. X/23.06.2016 prin care solicită înregistrarea în scopuri de TVA urmare a depășirii plafonului de scutire de 220.000 lei;
- societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 14.07.2017.

Până la data la care a devenit plătitoare de TVA SC X SRL a efectuat livrări de bunuri în baza următoarelor documente:

#### **1. Către clienți din Comunitatea Europeană**

- în luna mai 2016, au fost emise facturile de livrare numerotate de la 100 la 104 (Y lei);
- în luna iunie 2016, au fost emise facturile proforme numerotate de la nr. 104 la 109 și factura nr. 105 (Y1 lei), cu precizarea că pentru cele 6 facturi proforme au fost emise facturi de livrare după data înregistrării în scopuri de TVA, respectiv în data de 15.07.2016.
- în perioada 01.07.2016 – 13.07.2016, au fost emise facturile proforme 110 și 111 și facturile 111 și 112 (Y2 lei);
- în perioada 14.07.2016 – 31.07.2016, au fost emise facturile de la nr. 113 la nr. 119 (Y3 lei).

**2. Către clientul din Romania SC B SRL**, în luna iulie au fost emise facturile nr. 103/14.07.2016 și nr.104/27.07.2016, care au înscrise TVA în sumă totală de X5 lei, calculată prin aplicarea cotei de 20%.

Urmare a verificărilor efectuate, prin Decizia de impunere F-X/30.12.2016 contestată a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de X7 lei respectiv, a fost respinsă la rambursare TVA în

sumă totală de X3 lei și a fost stabilită TVA suplimentară de plată în sumă de X6 lei, fiind constatate următoarele deficiențe care au influență fiscală:

**II.1.** SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de **X8 lei**, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii utilizate în vederea obținerii de produse finite care au făcut obiectul livrărilor din perioada în care nu era înregistrată în scopuri de TVA, respectiv din lunile mai, iunie 2016 și din perioada 01.07.2016 – 13.07.2016 astfel:

**a)** în baza facturilor seria TIS de la nr. 111122 până la nr. 111132 întocmite în data de 15.07.2016 de furnizorul **TI SRL**, care au înscrisă mențiunea „taxare inversă”, a fost dedusă **TVA în sumă de X9 lei**. Din verificarea avizelor care însoțesc materialul lemnos înscrise în aceste facturi, organele de control au constatat faptul că acesta a fost livrat în perioada mai 2016- iunie 2016. TVA aferentă a fost înregistrată în evidența contabilă și fiscală a SC X SRL atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Urmare a verificării fișei analitice a conturilor 301.01 „Creioane materii prime” s-a constatat că materialul lemnos înscris în facturile emise de TI SRL a fost consumat în totalitate până la data de 30.06.2016. De asemenea, conform soldurilor evidențiate în balanțele de verificare întocmite la datele de 31.05.2016 și 30.06.2016 societatea nu deține stocuri de produse finite, soldul contului 345-*Produse finite* fiind zero lei, iar producția în curs de execuție este la data de 30.06.2016 în sumă de Q și la data de 31.07.2016 în sumă de Z lei.

Deoarece societatea nu a prezentat organelor de control informații cu privire la producția în curs, respectiv documentele care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă a acestora, organele de control au considerat că producția în curs a fost înregistrată fără a avea la bază rapoarte din care să rezulte care sunt produsele care au rămas în sold la sfârșitul fiecărei luni în curs de execuție, și că materialul lemnos achiziționat în perioada mai 2016 – iunie 2016 de la SC TI SRL a fost utilizat în totalitate în vederea obținerii produselor finite care au făcut obiectul livrărilor din lunile mai și iunie 2016.

**b)** în baza facturilor seria BP nr. 003292, 003305, 003306, 003307, 003308 și nr. 003309, emise de furnizorul B SRL, reprezentând refacturare utilități consumate în perioada mai 2016– iunie 2016 și refacturare cheltuieli cu personalul pentru perioada 17.05.– 30.06.2016, a fost dedusă TVA în sumă totală de **X10 lei**.

**c)** în baza facturii seria BP nr. 003299/21.07.2016, având ca obiect „materii prime, materiale și produse de pe flux din custodia Gesib conform aviz nr. 01/20.05.2016.”, emisă de furnizorul B SRL, în valoare totală de X lei, din care suma de X11 lei baza impozabilă, societatea a dedus TVA aferentă în sumă de X12 lei.

Organele de control au constatat că din total materiale în valoare de X11 lei, cu o TVA aferentă în sumă de X12 lei, materiale în valoare de X lei, cu o TVA aferentă în sumă de X13 lei au rămas în stoc, acestea nefiind utilizate în vederea producerii bunurilor care au făcut obiectul livrărilor anterioare datei de 14.07.2016, fapt pentru care au stabilit **TVA fără drept de deducere în sumă de X14 lei** (X12 lei – X13 lei).

**II.2.** Din verificările efectuate s-a constatat faptul că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă în data de 28.07.2016 factura nr. 10700/28.07.2016 emisă de către furnizorul SC A SRL CUI X și a dedus TVA aferentă acesteia în sumă totală de X lei.

Având în vedere că furnizorul SC A SRL aplică sistemul de TVA la încasare începând cu data de 01.01.2013, iar la data de 31.07.2016 SC X SRL înregistrează un sold neachitat către acest furnizor în valoare de X lei, în baza prevederilor art. 297 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, organele de control au stabilit că **societatea a dedus nejustificat TVA în sumă de X2 lei**, aceasta fiind neexigibilă la data de 31.07.2016.

**II.3.** În data de 14.07.2016 respectiv data de 27.07.2016, societatea verificată a emis facturile nr. 103/14.07.2016 în valoare de W lei, pentru care colectează TVA în sumă de X15 lei și nr. 104/27.07.2016 în valoare de W1 lei, pentru care colectează TVA în sumă de X16 lei.

Din verificările efectuate s-a constatat faptul că:

- bunurile care au făcut obiectul facturii nr. 103/14.07.2016 au fost expediate în data de 01.06.2016, în baza Avizului de însoțire a mărfii nr. 102/01.06.2016, dată la care SC X SRL nu era înregistrată în scopuri de TVA;

- bunurile care au făcut obiectul facturii nr. 104/27.07.2016 au fost expediate în data de 01.07.2016, în baza Avizului de însoțire a mărfii nr. 103/01.07.2016, dată la care SC X SRL nu era înregistrată în scopuri de TVA.

Având în vedere că potrivit prevederilor art. 281 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, faptul generator pentru livrări de bunuri intervine la data livrării bunurilor iar potrivit art. 282 alin. (1) din același act normativ, exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, organele de inspecție fiscală concluzionează că SC X SRL a colectat în mod eronat TVA în sumă de **X5 lei** (X15 lei + X16 lei).

În urma inspecției fiscale s-a stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă totală de X7 lei (X8 lei + X2 lei – X5 lei).

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

**Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei,**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de X8 lei și dacă avea obligația să colecteze TVA în sumă de X5 lei**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au efectuat în perioada 16.09.2016-21.12. 2016, la SC X SRL, o inspecție fiscală parțială având ca obiect verificarea soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul nr. X-2016/25.08.2016, aferent lunii iulie 2016, pentru care s-a dispus efectuarea de control anticipat.

Conform informațiilor din dosarul contestației, SC X SRL a fost înființată în 18.04.2016, a aplicat la înființare regimul special de scutire pentru întreprinderi mici prevăzut la art. 310 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și a fost înregistrată ca plătitoare de TVA din 14.07.2016.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea a dedus fără drept TVA în sumă totală de **X8 lei** pentru achiziția de materii prime și materiale care **au fost prelucrate și încorporate în produsele finite livrate anterior datei la care i-a fost atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA**, neregăsindu-se în stoc la data de 14.07.2016. De asemenea, organele de control au regularizat TVA colectată cu suma de **X5 lei**, pe care contribuabilul a înscris-o în facturile de livrare la intern emise după data atribuirii codului de taxă dar pentru **care bunurile au fost predate beneficiarului, pe bază de aviz, anterior datei la care i-a fost atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA.**

Astfel, urmare a controlului, prin decizia F-X/30.12.2016 contestată, a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de X7 lei respectiv, a fost respinsă la rambursare TVA în sumă totală de X3 lei și a fost stabilită TVA suplimentară de plată în sumă de X6 lei, din care petenta nu contestă TVA în sumă de X2 lei, neexigibilă la data deducerii.

Prin contestația depusă, petenta precizează că, având în vedere faptul ca societatea desfășoară operațiuni în sfera TVA, la data de 01.06.2016 a înregistrat la A.J.F.P. X Declarația 010 împreună cu Declarația 088 prin care a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Totodată, deoarece cifra de afaceri la 31.05.2016 era mai mare de 220.000 lei, la data de 23.06.2016 a solicitat A.J.F.P. X înregistrarea în scopuri de TVA urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA, dar înregistrare în scopuri de TVA i-a fost acordată abia în data de 14.07.2016.

**Referitor la data de la care societatea ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de TVA**, se reține că în conformitate cu prevederile art. 310 și art. 316 alin. (1) lit. b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

**„art. 310 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**

**(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 266 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de**

taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b).”

[...]

(3) Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire **poate opta** oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă. Persoana impozabilă care realizează în cursul unui an calendaristic exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere conform art. 292 nu se consideră că depășește plafonul prevăzut la alin. (1).”

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) **trebuie să solicite** înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 316. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedează după cum urmează:

a) stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă **ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege**, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, sau după caz;”

#### **art. 316 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:**

[...]

**b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;**

Totodată, conform prevederilor punctului 88 alin. (1) lit. c) din Normele de aplicare aprobate prin HG 1/2016:

„88. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 316 alin. (1), (2), (4) sau (6) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrare conform art. 316 alin. (4) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

[...]

**c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea, în cazurile prevăzute la art. 316 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;”**

Conform acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă a cărei cifră de afaceri este inferioară plafonului de 65.000 euro/220.000 lei este considerată întreprindere mică și poate să aplice regimul special de scutire. Se reține că legiuitorul a prevăzut **posibilitatea** ca o întreprindere mică să se înregistreze în scopuri de TVA prin opțiune, precum și **obligația** ca persoana impozabilă să se înregistreze în scopuri de TVA în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire. Astfel, persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire și va fi înregistrată în scopuri de TVA din data de întâi a lunii următoare celei în care s-a solicitat înregistrarea.

Se mai reține că, în situația în care persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire dar nu și-a îndeplinit obligația de a solicita în termen înregistrarea în scopuri de TVA, organele fiscale competente trebuie să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente,

de la data la care persoana ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea.

În raportul de inspecție fiscală, organele de control precizează că la data de 01.06.2016 societatea verificată depune Declarația pe propria răspundere pentru evaluarea intenției și capacității de a desfășura activități economice care implică operațiuni din sfera TVA – cod 088 iar la data de 23.06.2016 depune la A.J.F.P. X și declarația de mențiuni cod 010, înregistrată sub nr. 168560/23.06.2016 prin care solicită înregistrarea în scopuri de TVA urmare a depășirii plafonului de scutire de 220.000 lei, și că a devenit plătitoare de TVA din 14.07.2016.

De asemenea, se constată că în fundamentarea constatărilor și la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, organele de control au avut în vedere data de 14.07.2016 când petenta a fost înregistrată în scop de TVA.

Având în vedere cele precizate anterior și documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că, deși în cursul lunii mai 2016 petenta a depășit plafonul de scutire de 220.000 lei, în data de 01.06.2016 aceasta a depus la organul fiscal competent cerere de înregistrare în scopuri de TVA prin opțiune iar ulterior, în 23.06.2016, a depus la organul fiscal și cererea de înregistrare în scopuri de TVA pentru depășirea plafonului de scutire, astfel că, în conformitate cu prevederile art. 310 alin. (6) lit a) din Codul fiscal, organele de control trebuiau să stabilească obligații privind taxa de plată de la data la care persoana impozabilă respectivă **ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, respectiv de la data de 01.07.2016.**

Drept urmare, **se reține că în mod eronat inspectorii fiscali au avut în vedere data la care SC X SRL a fost înregistrată în scop de TVA, respectiv data de 14.07.2016, și sau raportat la această dată în fundamentarea constatărilor, fără să fie luată în considerare data de 01.07.2016, ca fiind data de la care societatea ar fi trebuit să fie înregistrată în scop de TVA, respectiv ca dată de la care organele de control trebuiau să stabilească obligații privind taxa de plată.**

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare constată următoarele:

#### **1) Referitor la TVA stabilită ca nedeductibilă în sumă de X10 lei**

Societatea a dedus TVA în sumă de X10 lei în baza facturilor seria BP nr. 003292, 003305, 003306, 003307, 003308 și nr. 003309, emise de furnizorul B SRL, reprezentând refacturare utilități consumate în perioada **mai 2016– iunie 2016** și refacturare cheltuieli cu personalul pentru perioada 17.05.– 30.06.2016.

Se reține că utilitățile și serviciile de punere la dispoziție de personal au fost utilizate în perioada în care petenta aplica regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, bunurile/serviciile neregăsindu-se în stoc/fiind utilizate la data de 01.07.2016, la care societatea ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege.

În contestația depusă, petenta susține că are dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor achiziționate chiar și înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, având în vedere că bunurile au fost utilizate în activitatea de producție, deține facturi iar produsele rezultate au fost livrate atât pe piața internă cât și către clienți din spațiul intracomunitar.

Referitor la această motivare, organul de soluționare constată că nu are fundament legal, **în drept**, conform prevederilor art. 268 alin. (1) și (9) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### **„art. 268 Operațiuni impozabile**

*(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

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

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în*

conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

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

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

[...]

(9) *Operațiunile impozabile pot fi:*

a) *operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 291;*

b) *operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 294 - 296;*

c) *operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292;*

d) *importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 293;*

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt **scutite fără drept de deducere**, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 310, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții."

Astfel, se reține că legislația fiscală antecitată prevede că sunt operațiuni impozabile cele care îndeplinesc cumulativ următoarele patru condiții: constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată, au ca loc de prestare/livrare România, sunt realizate de către persoane impozabile care acționează ca atare iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din operațiuni economice. Legiuitorul împarte însă operațiunile impozabile din punct de vedere al TVA în operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere și scutite fără drept de deducere. **Operațiunile desfășurate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire sunt scutite fără drept de deducere, pentru acestea nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.**

Se constată deci că în cazul întreprinderilor mici, care nu au optat să se înregistreze în scopuri de TVA la înființare, operațiunile impozabile sunt **scutite fără drept de deducere**.

În motivarea contestației petenta susține că anterior înregistrării în scopuri de TVA a angajat cheltuieli destinate realizării de operațiuni taxabile și operațiuni scutite cu drept de deducere și invocă jurisprudența europeană care a statuat că înregistrarea în scopuri de TVA este o condiție de formă în scopul controlului care nu poate pune în discuție dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Această interpretare a legislației interne și a jurisprudenței europene este eronată având în vedere faptul că în speță nu se poate discuta despre achiziții destinate operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere, în perioada mai- iunie 2016, societatea având statut de întreprindere mică și prin urmare operațiunile desfășurate fiind scutite fără drept de deducere. De asemenea, se constată că în speță nu este vorba despre achiziții efectuate anterior înregistrării în scopuri de TVA urmate de livrarea bunurilor după data înregistrării în scopuri de TVA ci despre achiziții și livrări de bunuri care au avut loc înainte de înregistrarea în scopuri de taxă, fiind amânată doar emiterea facturilor.

Astfel, însăși petenta în contestația depusă, recunoaște că în perioada de până la obținerea codului de TVA, s-a aprovizionat cu materii prime și materiale de la furnizorii interni doar pe baza avizelor de însoțire a mărfurilor, și că după prelucrarea materiilor prime, produsele au fost livrate către clienți în baza avizelor însoțire a mărfurilor sau a facturilor proforme. După înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv după data de 14.07.2016, furnizorii de materii prime și materiale au comunicat facturile cu TVA pentru bunurile livrate în baza avizelor de însoțire a mărfurilor iar SC X SRL a întocmit și comunicat către parteneri facturile de livrare de bunuri, care, în cazul livrărilor în spațiul UE, aveau mențiunea „scutit cu drept de deducere” și pentru livrările la intern aveau evidențiată TVA colectată.

De asemenea, se constată că independent de data la care au fost întocmite facturile de achiziții/vânzare, societatea înregistrează cheltuielile cu materiile prime/materialele și veniturile din vânzare, în luna în care aceste au fost utilizate pentru realizarea producției, respectiv în luna



în care mărfurile au fost livrate către clienți în baza avizelor de expediție și/sau a facturilor proforme. Se reține deci că societatea a înregistrat cheltuielile și veniturile în perioadele fiscale în care au fost realizate, dar că, probabil în urma unui acord cu furnizorii, în vederea exercitării dreptului de deducere, a amânat emiterea facturilor pentru achizițiile din perioada, până la data înregistrării în scopuri de TVA și a amânat tot până la data alocării codului de TVA emiterea facturilor către clienții săi.

Referitor la invocarea de către petentă a Hotărârilor CJUE în cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa și alții, C-183/14 Salomie și Oltean și cauza C-385/09 Nidera Handelscompagnie se constată că nu sunt incidente în speță deoarece în aceste cauze Curtea se pronunță în sensul că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi înregistrată în scopuri de TVA înainte de a utiliza, în cadrul activității sale taxate, bunurile dobândite. Se reține că în spețele de mai sus este vorba despre bunuri utilizate în cadrul activității taxabile, însă în cauza supusă soluționării bunurile au fost achiziționate, prelucrate și livrate în perioada mai- iunie 2016 (înainte ca societatea să îndeplinească condițiile pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA), în perioada în care societatea aplica regimul de scutire pentru întreprinderi mici.

Se reține că taxa aferentă bunurilor deja prelucrate și încorporate în produsele finite livrate pe bază de aviz sau factură proformă în perioada în care societatea a solicitat aplicarea regimului de scutire, nu a fost analizată prin jurisprudența invocată de petentă, deci aceasta nu-i este incidentă.

În mod corect petenta reține că prin hotărârile adoptate Curtea Europeană de Justiție s-a pronunțat în sensul acordării dreptului de deducere a TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite de la furnizori, dacă acestea sunt destinate ulterior realizării de operațiuni taxabile, în acest sens fiind și prevederile art. 297 alin. (6) și ale art. 310 alin. (11) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care precizează că:

„art. 297 (6) În condițiile stabilite prin normele metodologice se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 316.

[...]

art. 310 (11) Prin normele metodologice se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă.”

coroborate cu prevederile adoptate prin HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care statuează că:

*„(14) În sensul art. 297 alin. (6) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 301 alin. (2) din Codul fiscal. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal, **după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, cu excepția situației în care s-a aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 din Codul fiscal.** În cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 310 din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, taxa pentru achiziții efectuate înainte de înregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 83 și 84.*

*„83. (11) În sensul art. 310 alin. (11) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 310 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 316 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 310 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:*

*a) bunurilor aflate în stoc, serviciilor neutilizate și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de*

**taxare, în conformitate cu prevederile art. 304 din Codul fiscal;**

b) bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, aflate în proprietatea sa în momentul trecerii la regimul normal de taxă, în conformitate cu prevederile art. 305 din Codul fiscal;

c) activelor corporale fixe care până la data de 31 decembrie 2015 nu erau considerate bunuri de capital, care au fost fabricate sau achiziționate până la 1 ianuarie 2016 și care nu sunt complet amortizate la momentul trecerii la regimul normal de taxă, în conformitate cu prevederile art. 306 din Codul fiscal;

d) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 282 alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data trecerii la regimul normal de taxă și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.”

(12) Ajustările efectuate conform alin. (11) se înscriu în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

(13) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (11), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 297 - 306 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 316 din Codul fiscal.

(14) Persoanele impozabile care trec de la regimul de scutire la cel de taxare au dreptul sau, după caz, obligația de a efectua ajustările de taxă prevăzute la art. 270 alin. (4), art. 304, 305, 306 sau 332 din Codul fiscal, dacă intervin evenimente care generează ajustarea taxei ulterior înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile, conform art. 316 din Codul fiscal.

(15) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire pentru întreprinderile mici nu are voie să menționeze taxa pe valoarea adăugată pe factură sau pe alt document, în conformitate cu prevederile art. 310 alin. (10) lit. b) din Codul fiscal. În cazul în care o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 310 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 330 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

84. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 310 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

[...]

(3) În aplicarea prevederilor alin. (2), în ceea ce privește determinarea taxei pe care persoana impozabilă ar fi avut dreptul să o deducă, organele fiscale competente trebuie să aibă în vedere următoarele:

a) taxa deductibilă aferentă **bunurilor aflate în stoc**, a activelor corporale aflate în curs de execuție și serviciilor **neutilizate**, la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) ajustarea pozitivă, calculată conform prevederilor art. 305 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 79, aferentă bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, aflate în proprietatea persoanei impozabile la data la care aceasta ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

c) ajustarea pozitivă, calculată potrivit prevederilor art. 306 din Codul fiscal și pct. 80, aferentă activelor corporale fixe care până la data de 31 decembrie 2015 nu erau considerate bunuri de capital, care au fost fabricate sau achiziționate până la 1 ianuarie 2016 și care nu sunt complet amortizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

d) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri, inclusiv a bunurilor de capital, și serviciilor efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în

scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, precum și taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 282 alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.

(6) În aplicarea prevederilor alin. (2) - (4) organele fiscale competente au în vedere faptul că pentru exercitarea deducerii persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute de lege. Prin excepție de la prevederile art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 316 din Codul fiscal.”

Se constată că legislația fiscală prevede posibilitatea ca o persoană impozabilă să deducă taxa pentru achizițiile efectuate, din momentul în care intenționează să desfășoare o activitate economică, înainte de a se înregistra în scopuri de TVA, prin înscrierea acesteia în decontul depus după data înregistrării. Prin **excepție, în situația în care s-a aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderi mici**, persoana impozabilă are doar drept de ajustare a TVA deductibilă pentru **bunurile în stoc și serviciile neutilizate** până la data trecerii la regimul normal de taxare, constatate pe bază de inventar.

De asemenea, conform prevederilor antecitate, persoana impozabilă poate ajusta TVA pentru bunurile/serviciile care urmează a fi obținute dar pentru care s-a emis factura sau s-a achitat avansul, **înainte de livrare**. Pentru exercitarea dreptului de deducere, trebuie să îndeplinească condițiile de formă, prin excepție nefiind impusă condiția ca factura să conțină mențiuni cu privire la codul de TVA al persoanei impozabile.

În ceea ce privește TVA stabilită în urma controlului ca fiind fără drept de deducere, se reține că dreptul de deducere al TVA nu a fost respins pentru neîndeplinirea condiției de formă privind deținerea unui cod de TVA, așa cum în mod eronat susține petenta, ci pentru că achizițiile au fost destinate desfășurării de operațiuni scutite fără drept de deducere, societatea beneficiind de regimul special de scutire în perioada mai-iunie 2016.

Astfel, având în vedere faptul că în speță bunurile/serviciile au fost utilizate pentru operațiuni desfășurate de SC X SRL în perioada în care aplica regimul de scutire pentru întreprinderi mici, pentru care petenta nu avea **drept de deducere** fiind supuse regimului prevăzut la art. 268 alin. 9 lit. e) citat anterior, se constată că **în mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă.**

**Drept urmare, având în vedere faptul că TVA în sumă de x10 lei este aferentă consumului de utilități și de forță de muncă în perioada mai-iunie 2016**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” **urmează a fi respinsă contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de X10 lei.**

## **2) Referitor la diminuarea TVA colectată în sumă de X15 lei**

Organele de control au constatat că pentru **bunurile realizate și livrate în data de 01.06.2016**, în baza Avizului de însoțire a mărfii nr. 102/01.06.2016, dată la care SC X SRL nu era înregistrată în scopuri de TVA, societatea verificată a emis factura nr. 103 în 14.07.2016 în valoare de W lei, pentru care colectează TVA în sumă de X15 lei.

Având în vedere că potrivit prevederilor art. 281 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, faptul generator pentru livrări de bunuri intervine la data livrării bunurilor iar potrivit art. 282 alin. (1) din același act normativ, exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, organele de inspecție fiscală concluzionează că SC X SRL a colectat în mod eronat TVA în sumă de X15 lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 280, 281 și 282 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).

(4) **Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.**

(5) În cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul de TVA la încasare prevăzut la art. 282 alin. (3), regimul de impozitare aplicabil este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care se emite o factură sau se încasează un avans, înainte de data la care intervine faptul generator. În aceste situații se aplică regimul de impozitare în vigoare la data emiterii facturii sau la data încasării avansului, după caz.

(6) **În cazul schimbării regimului de impozitare se procedează la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2) lit. a), numai dacă factura este emisă pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, și la art. 282 alin. (2) lit. b), dacă a fost încasat un avans pentru valoarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii, mai puțin în cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul TVA la încasare, pentru care se aplică regulile stabilite la art. 282 alin. (7). Prin excepție, micile întreprinderi prevăzute la art. 310, care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316, procedează la regularizare în vederea aplicării regimului de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii în cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2) lit. a) și b), pentru facturile emise și/sau avansurile care au fost încasate, înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, pentru contravaloarea parțială sau integrală a livrării de bunuri ori a prestării de servicii.**

(7) Prin excepție de la prevederile alin. (4) - (6), în cazul modificărilor de cote se aplică prevederile art. 291 alin. (4) și (6), iar pentru operațiunile prevăzute la art. 331 regimul aplicabil este cel de la data la care intervine exigibilitatea taxei conform art. 282 alin. (1) și (2).

**art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.**

(2) Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație se consideră că livrarea bunurilor de la consignatar la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.

(3) Pentru bunurile transmise în vederea testării sau verificării conformității, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.

(4) Pentru stocurile la dispoziția clientului se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul retrage bunurile din stoc în vederea utilizării, în principal pentru activitatea de producție.

(5) Prin normele metodologice sunt definite contractele de consignație, stocurile la dispoziția clientului, bunurile livrate în vederea testării sau a verificării conformității.

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu

excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

art. 282

**Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

**(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.

Se constată că legislația fiscală prevede ca și condiție generală că exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator și ca excepție situațiile în care exigibilitatea poate interveni anticipat datei la care are loc faptul generator sau ulterior datei acestuia. De asemenea, se constată că regularizările sunt necesare pentru aplicarea regimului de taxare în vigoare **la data livrării bunurilor**. Având în vedere faptul că în speță nu este vorba de vânzări realizate prin intermediul automatelor și nici de avansuri pentru mărfuri ci de livrarea efectivă a bunurilor către clienți, se constată că, pentru bunurile livrate pe bază de avize de expediție, exigibilitatea a intervenit la data livrării bunurilor, dată la care societatea aplica regimul special de scutire pentru întreprinderi mici și deci nu avea drept de deducere și nici nu avea voie să înscrie TVA colectată în facturile de livrare.

În speță sunt incidente și prevederile art. 268 alin. (9) lit. e) și 310 alin. (10) lit. b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

**„art. 268 Operațiuni impozabile**

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

[...]

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt **scutite fără drept de deducere**, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 310, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.

Art. 310 alin. (10) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau pe alt document.”

coroborat cu prevederile punctului 83 alin. (15) din Normele de aplicare aprobate prin HG 1/2016:

(15) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire pentru întreprinderile mici nu are voie să menționeze taxa pe valoarea adăugată pe factură sau pe alt document, în conformitate cu prevederile art. 310 alin. (10) lit. b) din Codul fiscal. În cazul în care o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 310 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise în conformitate cu prevederile art. 330 din Codul fiscal. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

În susținerea contestației petenta mai afirmă că pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate după data de 01.06.2016 exigibilitatea TVA intervine de la data de 14.07.2016 când i-a fost atribuit codul de TVA, fiind incidente prevederile art. 283 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, conform căruia:

**„art. 283 Exigibilitatea pentru livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 282, în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă conform art. 294 alin. (2), exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute la art. 319 alin. (15) sau, după caz, la emiterea autofacturii prevăzute la art. 319 alin. (9) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă.”

Susținerea petentei este neîntemeiată, în speță fiind aplicabile prevederile art. 294 alin.

(2) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, la care art. 283 antecitat face referire:  
**art. 294 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar**

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, **cu excepția:**

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

Astfel, în ceea ce privește articolul 283 invocat de petentă, este esențial a se observa că prevederile lui se aplică pentru livrările intracomunitare așa cum au fost legiferate la art. 294 alin. (2), legiuitorul precizând în mod expres că sunt excluse de la această regulă livrările intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, acestea fiind, conform art. 268, alin. 9, lit. e) scutite fără drept de deducere.

Pe cale de consecință, având în vedere cele precizate anterior, starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește regularizarea efectuată de organele de inspecție fiscală cu privire la diminuarea TVA colectată cu suma de X15 lei.**

### **3) Referitor la TVA stabilită ca nedeductibilă în sumă de X9 lei.**

Societatea a dedus TVA în baza facturilor seria TIS de la nr. 111122 până la nr. 111132 întocmite în data de 15.07.2016 de furnizorul **TI SRL**, care au înscrisă mențiunea „taxare inversă”.

În urma verificării avizelor care însoțesc materialul lemnos înscrise în aceste facturi, organele de control au constatat faptul că acesta a fost livrat în perioada mai 2016- iunie 2016. Totodată, conform fișei analitice a conturilor 301.01 „Creioane materii prime” organele de control au constatat că materialul lemnos înscris în facturile emise de TI SRL a fost consumat în totalitate până la data de 30.06.2016 iar în balanțele de verificare întocmite la datele de 31.05.2016 și 30.06.2016 societatea nu deține stocuri de produse finite, soldul contului 345-*Produse finite* fiind zero lei.

În contestația depusă, petenta semnalează faptul că TVA aferentă a fost înregistrată în evidența contabilă și fiscală a SC X SRL atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Referitor la acest aspect semnalat de petentă, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control nu fac nicio referire, iar prin decizia contestată nu motivează în fapt și în drept soluția adoptată, respectiv de ce nu au anulat și taxa colectată aferentă achizițiilor în speță.

În drept, conform prevederilor art. 6 și art. 7 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice

și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

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

În ceea ce privește forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, precum și sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, art. 72 și art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd că:

*„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*

*art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, având în vedere faptul că organul de soluționare nu se poate substitui organului de control pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile în speță, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația disponibilă și nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective, pentru TVA stabilită ca nedeductibilă în sumă de **X9 lei** va fi desființată Decizia de impunere nr. F-X/30.12.2016, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, vor proceda la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, reținerile petentei și reținerile din prezenta decizie.

#### **4) Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă de X14 lei și la diminuarea TVA colectată în sumă de X16 lei**

În ceea ce privește achizițiile în sumă de X11 lei înscrise în factura seria BP nr. 003299/21.07.2016, având ca obiect „materii prime, materiale și produse de pe flux din custodia Gesib conform aviz nr. 01/20.05.2016.”, emisă de furnizorul B SRL, organul de soluționare reține că acestea au fost predate societății verificate, pe bază de aviz, în luna mai 2016 iar petenta le-a utilizat în procesul de producție în perioada **mai-iulie 2016**, la data de 31.07.2016 în stoc regăsindu-se bunuri în valoare de Z lei, cu o TVA aferentă în sumă de X13 lei.

Se mai reține că, în vederea repartizării în consum a materiilor prime, materialelor și semifabricatelor achiziționate în baza facturii nr. 3299/21.07.2016 emisă de către SC B SRL, care au fost utilizate pentru producerea de produse finite care au făcut obiectul livrărilor efectuate anterior datei de 14.07.2016, organele de inspecție fiscală au solicitat societății verificate să prezinte situații cu consumurile de materiale, rapoarte de producție, inventarierea efectuată în perioada verificată.

Întrucât societatea a pus la dispoziție doar inventarul încheiat la data de 31.07.2016, iar potrivit acestuia, dintre bunurile care au făcut obiectul facturii seria BP nr. 003299/ 21.07.2016

emisă de către SC B SRL, bunuri în valoare de Z lei cu o TVA aferentă de X13 lei, se regăseau în stoc, organele de control au concluzionat că și la data de 14.07.2016, când societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA, acestea se aflau în stoc. În baza acestor constatări, echipa de inspecție fiscală a stabilit TVA fără drept de deducere în sumă de **X14 lei** (112.420,51 lei - X13 lei).

Din documentele aflate la dosarul contestației, se constată că la calculul TVA pe care societatea avea drept să-l ajusteze, organele de control s-au raportat la data de 14.07.2016 de la care petenta a fost înregistrată ca plătitoare de TVA, deși, așa cum am arătat anterior, acestea aveau obligația de a calcula TVA de plată având în vedere taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și a serviciilor neutilizate, la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, respectiv la 01.07.2016.

Prin urmare, se constată că în mod eronat organele de control au analizat dreptul de deducere pentru bunurile aflate în stoc la data de 31.07.2016, și care ulterior vor fi utilizate în activitatea impozabilă din punct de vedere al taxei, în condițiile în care data la care acestea aveau obligația să se raporteze era 01.07.2016.

Totodată, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că pentru bunurile expediate în data de 01.07.2016, în baza Avizului de însoțire a mărfii nr. 103/01.07.201601.06.2016, societatea verificată a emis factura nr. 104/27.07.2016 în valoare de W1 lei, pentru care colectează TVA în sumă de X16 lei.

În ceea ce privește TVA colectată în sumă de X16 lei, din documentele aflate la dosarul contestației se reține că organele de control au considerat că societatea a colectat în mod eronat această sumă, motiv pentru care a fost diminuată valoarea TVA stabilită suplimentar la inspecție cu X16 lei.

Având în vedere faptul că, așa cum am arătat anterior, data de la care SC X SRL trebuia să fie înregistrată în scopuri de TVA este 01.07.2016, se reține că în mod eronat organele de control au stabilit că societatea nu avea obligația de a colecta TVA pentru bunurile livrate în perioada 01.07.2016-13.07.2016, considerând că la această dată petenta aplica regimul special de scutire pentru contribuabili mici.

În speță sunt incidente prevederile art. 310. alin. (6) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, conform căreia dacă persoana impozabilă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente *„stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, sau după caz.”*

Astfel, având în vedere cele precizate anterior la cap. III, punctele 3) și 4) din prezenta decizie și prevederile legale invocate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

*(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 al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat 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.”*

**urmează a se dispune desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr F-X/30.12.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală**



nr. F-X/30.12.2016 de A.J.F.P. X, **cu privire la TVA în sumă de X17 lei (X9+X14-X16 lei) stabilită suplimentar.**

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

*“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.”*

Organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, urmând să determine TVA de plată în funcție de taxa pe care societatea avea dreptul să o ajusteze pentru bunurile aprovizionate de la SC B SRL în baza avizului de însoțire a mărfii nr. 1/20.05.2016 și a Procesului verbal de predare primire în custodie FN/20.05.2016 și care se regăsesc în stoc **la data de 01.07.2016**, de la care ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat înregistrarea în termen și de TVA pe care societatea avea obligația să o colecteze pentru bunurile livrate începând cu data de 01.07.2016.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

## **D E C I D E**

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr F-X/30.12.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.12.2016 de A.J.F.P. X, **pentru TVA în sumă de X18 lei.**

**2) Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr F-X/30.12.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/30.12.2016 de A.J.F.P. X, **pentru TVA în sumă de X17 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.