



**DECIZIA NR.10475/ 31.05.2018**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C.X S.R.L., județul Iași,**  
**înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași -**  
**Inspecție Fiscală**  
**sub nr. X din 13.02.2018**  
**și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași**  
**sub nr. X din 19.02.2018**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. X din 19.02.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 19.02.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C.X S.R.L.**, cu sediul social în sat Pietrăria, str. X nr. X parter, camera X comuna Bârnova, județul Iași, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr. J X, având Cod unic de înregistrare RO X.

În prezenta speță societatea contestatoare este reprezentată de dl.X, în calitate de administrator și avocat X în calitate de împuternicit după cum rezultă din împuternicirea avocațială seria IS/X/2018, existente în original la dosarul cauzei.

**S.C.X S.R.L. județul Iași, formulează contestație împotriva:**

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X cu privire la suma de **S lei** reprezentând TVA.
- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X cu privire la suma de **S lei** reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește **termenul de depunere a contestației**, din documentele existente la dosarul cauzei reies următoarele:

- actele administrativ fiscal atacate au fost comunicate sub semnătură directă, la data de 13.11.2017 domnului X în calitate de administrator al S.C. X S.R.L. – societate care răspunde de conducerea contabilității (în baza Contractului de prestări servicii nr. X din 01.01.2014, anexat în xerocopie la dosarul cauzei);
- prin Notificarea nr. X/13.12.2017 înregistrată în cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași sub nr. X din 15.12.2017, societate contestatoare solicită să i se comunice stadiul inspecției fiscale precizând totodată ca toate actele fiscale și procedurale să fie comunicate la domiciliul fiscal/sediul social din Iași, sat Pietraria, comuna Bârnova, strada X nr. X parter, camera X prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, conform art. 47 alin. (3) Cod de procedură fiscală;
- prin adresa nr. X/27.12.2017 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală comunică societății contestatoare faptul că, în data de 26.10.2017 domnul X, în calitate de administrator, în prezența domnului X, reprezentantul compartimentului financiar contabil, având emis certificatul digital înregistrat sub nr. X în baza Contractului de prestări servicii nr. X /01.01.2014, încheiat între S.C.X S.R.L. Iași și S.C. Xa solicitat echipei de inspecție fiscală ca documentele administrativ fiscale încheiate cu ocazia inspecției fiscale parțiale, să fie înmânate domnului X, deoarece acesta trebuia să se prezinte la o operație pe ochi în străinătate.

În ceea ce privește comunicarea actelor administrativ fiscale, organele de inspecție fiscală precizează faptul că acestea au fost înaintate societății la data de 13.11.2017 cu adresa de înaintare nr. X/30.10.12017 prin reprezentantul compartimentului financiar-contabil, respectiv domnul X.

La respectiva adresă, organele de inspecție fiscală anexează și transmit societății contestatoare:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X;
- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-IS X;
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X.

Actele administrativ fiscale sus menționate au fost comunicate societății contestatoare la data de **05.01.2018**, prin poștă, după cum rezultă din confirmarea de primire nr. 6237 din 28.12.2017 anexată în xerocopie la dosarul contestației.

Având în vedere susținerile societății contestatoare conform căreia actele administrativ fiscal atacate au fost comunicate legal, prin poștă, la data de 05.01.2018, precum și prevederile art. 47 „**Comunicarea actului administrativ fiscal**” din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră „**Actul administrativ**

**fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat”, vom considera data comunicării actelor ca fiind data de 05.01.2018.**

Astfel, **contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile** prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actele administrative fiscale atacate au fost comunicate, în data de **05.01.2018** după cum rezultă din confirmarea de primire anexată în xerocopy la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **13.02.2018** fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală sub nr. X din 13.02.2018.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este învestit să analizeze contestația.

**I. S.C.X S.R.L., județul Iași, formulează contestație împotriva:**

- **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X cu privire la suma de S lei reprezentând TVA;**

- **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X cu privire la suma de S lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.**

Prin contestația formulată societatea susține faptul că, Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X, precum și documentația aferentă au fost comunicate prin poștă, în mod legal, în data de 05.01.2018, fapt pentru care de la acest moment urmează să curgă termenul procedural de 45 zile pentru formularea contestației.

În ceea ce privește comunicarea actelor de procedură, în opinia contestatoarei aceasta nu a avut loc conform dispozițiilor legale în materie, fiind încălcate prevederile art. 47 din Normele Codului de procedură fiscală.

Astfel, urmează să se constate faptul că Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X a fost comunicat prin predare personală, în format material, către dl. X, în calitate de contabil, funcție deținută în baza Contractului de prestări servicii nr. X/01.01.2014, încheiat între S.C.X S.R.L. și S.C. X S.R.L. Iași, fără a exista o împuternicire expresă în acest sens a d-lui X.

Așadar, în ceea ce privește comunicarea din data de 13.11.2017, urmează să se constate că aceasta este lipsită de efecte, sancțiunea specifică necomunicării conforme cu dispozițiile legale fiind inopozabilitatea actelor fiscale astfel comunicate.

Un alt aspect adus în susținerea contestației îl reprezintă faptul că, Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X și implicit, cele două Decizii contestate sunt lovite de nulitate întrucât au fost întocmite/emise în baza unor acte premergătoare obligatorii, viciate din punct de vedere procedural.

Astfel, în opinia contestatoarei se observă din conținutul Înștiințării pentru discuția finală nr. X / 25.10.2017 faptul că discuția finală a fost planificată pentru data de 31.10.2017, ora 10.00, la sediul organului fiscal teritorial; înștiințarea în cauză prezintă confirmarea de primire a d-lui X, în calitate de administrator al societății contestatoare, fără a se preciza data la care această înștiințare i-a fost efectiv comunicată.

Din Sinteza punctului de vedere a contribuabilului privind discuția finală, reiese faptul că Proiectul raportului de inspecție fiscală și anexele acestuia au fost prezentate administratorului S.C.X S.R.L. la data de 26.10.2017, nici acest document neavând menționată data la care a fost întocmit.

Prin raportare la dispozițiile art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se observă că data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală sau data notificării realizate de către contribuabil/plătitor, prin care acesta renunță la acest drept. Având în vedere faptul că reprezentantul S.C.X S.R.L. nu a notificat organul fiscal competent în sensul renunțării la beneficiul discuției finale iar o astfel de renunțare nu poate fi în niciun caz prezumată, rezultă că momentul încheierii inspecției fiscale a coincis cu data de 31.10.2017 - dată fixată pentru discuția finală.

Atât timp cât contribuabilul/plătitorul nu a înțeles să renunțe în mod expres la dreptul său de a fi informat în mod efectiv și corespunzător, organul fiscal nu îl poate priva în mod arbitrar de acest drept.

Cu toate acestea, susține contestatoarea, Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X apare ca fiind emis în data de 30.10.2017, deci cu o zi înainte de ziua stabilită pentru discuția finală, drept la care societatea nu renunțase. Astfel, rezultă că dreptul la informare, prevăzut de art. 130 a fost doar un drept iluzoriu.

În aceste condiții, societatea contestatoare consideră că dreptul la informare garantat a fost încălcat în mod flagrant, iar înlăturarea efectelor acestui abuz nu poate avea loc decât prin anularea Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X și a tuturor actelor subsecvente, ca fiind în mod nelegal întocmite.

În ceea ce privește **suma de S lei reprezentând TVA** dedusă aferentă aprovizionărilor cu diverse bunuri de la S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L. petenta susține că fost în mod complet discreționar și nelegal considerată ca fiind nedeductibilă.

În opinia contestatoarei, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X a fost practic, sancționată pe o serie de "fapte externe", ce nu țineau în niciun fel de activitatea sa economică, respectiv de îndeplinirea propriilor obligații fiscale. Aceste fapte externe reprezintă conduita societăților de la care societatea a achiziționat mărfuri în perioada 2014-2015: S.C. X S.R.L. (inactivă în perioada 16.10.2014-14.07.2015), respectiv S.C. X S.R.L. (neplătitoare de T.V.A. de la data de 01.11.2014).

Petenta susține faptul că, în lumina dispozițiilor art. 113 alin. (1) din Codul de procedură fiscală se poate observa că obiectul inspecției fiscale îl reprezintă conduita fiscală a entității verificate, iar situația obiectivă a acesteia nu poate fi în nici un fel influențată de conduita fiscală a furnizorilor.

Astfel, susține contestatoarea, faptele terților nu îi pot fi în niciun caz imputate, aceasta fiind concluzia ce transpare atât din interpretarea pe care instanțele de judecată o dau legislației naționale în materie, cât și din practica constantă a Curții Europene de Justiție (Cauza C-277/14, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek. Jaroslaw Stefanek c. Dyrektor Izby Skarbowej w todzi; Cauza C-101/16, S.C. Paper Consult

S.R.L. c. Direcției Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud). După cum se poate observa, Cauza C-101/16 a fost inițiată împotriva pârâtelor D.G.R.F.P. Cluj-Napoca și A.J.F.P. Bistrița-Năsăud, ambele entități reprezentând Agenția Națională de Administrare Fiscală și, implicit Statul roman.

Având în vedere toate aceste aspecte, societatea contestatoare solicită anularea Deciziei nr. F-IS X privind modificarea bazei de impozitare și a Deciziei de impunere nr. F-1S X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și emiterea unor decizii legale.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a verificării efectuate la S.C.X S.R.L. județul Iași, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.07.2012-30.06.2017 au emis Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-IS X și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X prin care s-au stabilit în sarcina societății suma de S lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală și suma de S lei reprezentând TVA din care petenta contestă suma de S lei.**

În urma inspecției fiscale efectuate la **S.C.X S.R.L. județul Iași** s-au constatat următoarele:

- în ceea ce privește **impozitul pe profit**, pentru perioada verificată 01.01.2012-31.12.2016, din datele existente în contabilitatea societății au reieșit următoarele:

**Pentru anul 2012**

Profit impozabil = S lei;

Pierdere de recuperat din anii precedenți = S lei;

Impozit pe profit calculat = S lei;

Impozit pe profit declarat = S lei;

Pierdere de recuperat la data de 31.12.2012 = S lei.

**Pentru anul 2013**

Venituri de exploatare și financiare = S lei;  
Cheltuieli de exploatare și financiare = S lei;  
Profit cont "121" la 31.12.2013 = S lei;  
Total cheltuieli nedeductibile = S lei, din care:  
- cu impozitul pe profit = - S lei;  
- depășire protocol = S lei;  
- alte cheltuieli nedeductibile = S lei;  
Profit impozabil pentru anul de raportare = S lei;  
Pierdere de recuperat din anii precedenți = S lei;  
Pierdere de recuperat stabilită de unitate la data de 31.12.2013 = S lei;  
Impozit pe profit datorat și declarat de unitate = S lei.

#### **Pentru anul 2014**

Venituri de exploatare și financiare = S lei;  
Cheltuieli de exploatare și financiare = S lei;  
Rezultat brut la 31.12.2014 = - S lei;  
Total cheltuieli nedeductibile = S lei, din care:  
- alte cheltuieli nedeductibile = S lei;  
Pierdere de recuperat pentru anul 2014 = S lei;  
Pierdere fiscală de recuperat în anii următori = S lei;  
Cheltuieli nedeductibile stabilite la control = S lei.

La prezenta inspecție fiscală au fost identificate achiziții de mărfuri - materii prime în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei de la S.C. X IASI S.R.L. C.U.I. X cu sediul social în municipiul Iasi, str. X, nr.X, bl.X, et.X, ap.X, județul Iasi, declarat inactiv în perioada 16.10.2014 - 14.07.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

#### **Pentru anul 2015**

Venituri de exploatare și financiare = X lei;  
Cheltuieli de exploatare și financiare = X lei;  
Rezultat brut la 31.12.2015 pierdere = X lei;  
Diferența control = X lei.

#### **Pentru anul 2016**

Venituri de exploatare și financiare = X lei;  
Cheltuieli de exploatare și financiare = X lei;  
Rezultat brut la 31.12.2016 profit = X lei;  
Rezultatul brut al exercițiului recuperează pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți.

Din analiza documentelor financiar - contabile puse la dispoziție de către reprezentantul societății au fost identificate achiziții de mărfuri, materii prime în valoare de S lei de la S.C. X IASI S.R.L. C.U.I. X declarat inactiv în perioada 16.10.2014 -14.07.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Astfel, în urma inspecției fiscale a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de unitate pentru anul 2014 cu suma de **S lei** și pentru anul

2015 cu suma de **S lei** fiind considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu materii prime achiziționate de la S.C. X IASI S.R.L. CUI X, întrucât, după cum s-a precizat anterior, în perioada 16.10.2014 - 14.07.2015 societatea a fost inactivă.

În ceea ce privește **TVA**, pentru perioada verificată 01.07.2012-30.06.2017 din datele existente în contabilitatea societății au reieșit următoarele:

#### **Pentru anul 2014**

TVA colectat declarat de agentul economic: S lei;  
TVA colectat control: S lei;  
Diferența control: S lei;  
TVA deductibil declarat de agentul economic : S lei;  
TVA deductibil stabilit la control: S lei;  
Diferența TVA deductibil: S lei;  
TVA de plată calculat de unitate: S lei;  
TVA de plată calculat la control: S lei;  
Diferența stabilita la control : **S lei.**

#### **Pentru anul 2015**

TVA colectat declarat de agentul economic: S lei;  
TVA colectat evidență agent economic/control: S lei;  
Diferența nedeclarată: S lei;  
TVA deductibil declarat de agentul economic: S lei;  
TVA deductibil stabilit la control: S lei;  
Diferența TVA deductibil: S lei;  
TVA de plată calculat de unitate: S lei;  
TVA de plata calculat la control: S lei;  
Diferența stabilita la control: **S lei.**

#### **Pentru anul 2016**

TVA colectat declarat de agentul economic: S lei;  
TVA colectat evidență agent economic/ control: S lei;  
Diferența nedeclarată: S lei;  
TVA deductibil declarat agent economic: S lei;  
TVA deductibil stabilit la control: S lei;  
Diferența TVA deductibil: S lei;  
TVA de plată calculat de unitate: S lei;  
TVA de plată calculat la control: S lei;  
Diferența stabilita la control: **S lei.**

#### **Pentru semestrul I anul 2017**

TVA colectat declarat agent economic: S lei;



TVA colectat evidenta / control: S lei;  
Diferența control: (-) S lei;  
TVA deductibil declarat agent economic: S lei;  
TVA deductibil stabilit la control: S lei;  
Diferența TVA deductibil: S lei;  
TVA de plata calculat de unitate: S lei;  
TVA de plata calculat la control: S lei;  
Diferența stabilită la control: **(-) S lei.**

Diferența stabilită suplimentar la taxa pe valoarea adăugată și contestată, în sumă de **S lei** reprezintă achiziții de mărfuri, materii prime de la S.C. X IASI S.R.L. CUI X cu sediul social în municipiul Iasi, str.X, nr.X, bl.X etX ap. X, județul Iași, declarat inactiv în perioada 16.10.2014 - 14.07.2015 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative (S lei) și de la S.C. X S.R.L. C.U.I. X cu sediul social în municipiul Iasi, str. X, nr.30, camera X. bl.X, sc.X, et.X ap. X județul Iași care a fost plătitor de TVA în perioada 14.10.2010-01.11.2014 (S lei);

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**S.C.X S.R.L.**, are domiciliul fiscal în sat Pietrăria, str. Xnr. X parter, camera X, comuna Bârnova județul Iași;

**Denumire CAEN:** Activități de luptă împotriva incendiilor și de prevenire a acestora/cod 8425;

**Cod de identificare fiscală:** RO X;

**Perioada supusă verificării:** 01.01.2012-31.12.2016, pentru impozitul pe profit;  
01.07.2012-30.06.2017 pentru TVA.

**1. Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X și implicit, cele două Decizii contestate sunt lovite de nulitate întrucât au fost întocmite/emise în baza unor acte premergătoare obligatorii, viciate din punct de vedere procedural.**

**În fapt**, contestatoarea susține că, se observă din conținutul Înștiințării pentru discuția finală nr. X/25.10.2017 faptul că discuția finală a fost planificată pentru data de 31.10.2017, ora 10.00, la sediul organului fiscal teritorial; înștiințarea în cauză prezintă confirmarea de primire a d-lui X, în

calitate de administrator al societății contestatoare, fără a se preciza data la care această înștiințare i-a fost efectiv comunicată.

Din Sinteza punctului de vedere al contribuabilului privind discuția finală, reiese faptul că Proiectul raportului de inspecție fiscală și anexele acestuia au fost prezentate administratorului S.C.X S.R.L. la data de 26.10.2017, nici acest document neavând menționată data la care a fost întocmit.

Prin raportare la dispozițiile art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se observă că data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală sau data notificării realizate de către contribuabil/plătitor, prin care acesta renunță la acest drept. Având în vedere faptul că reprezentantul S.C.X S.R.L. nu a notificat organul fiscal competent în sensul renunțării la beneficiul discuției finale iar o astfel de renunțare nu poate fi în niciun caz prezumată, rezultă că momentul încheierii inspecției fiscale a coincis cu data de 31.10.2017 - dată fixată pentru discuția finală.

Atât timp cât contribuabilul/plătitorul nu a înțeles să renunțe în mod expres la dreptul său de a fi informat în mod efectiv și corespunzător, organul fiscal nu îl poate priva în mod arbitrar de acest drept.

Cu toate acestea, susține contestatoarea, Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X apare ca fiind emis în data de 30.10.2017, deci cu o zi înainte de ziua stabilită pentru discuția finală, drept la care societatea nu renunțase. Astfel, în opinia contestatoarei, dreptul la informare, prevăzut de art. 130 a fost doar un drept iluzoriu.

În aceste condiții, societatea contestatoare consideră că dreptul la informare garantat a fost încălcat în mod flagrant, iar înlăturarea efectelor acestui abuz nu poate avea loc decât prin anularea Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X și a tuturor actelor subsecvente, ca fiind în mod nelegal întocmite.

**În drept**, în ceea ce privește nerespectarea dispozițiilor art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la dreptul la informare pe parcursul inspecției fiscale și dreptului contribuabilului de a fi ascultat înainte de luarea unei decizii, la articolul de lege, mai sus menționat, se prevede:

**„ART. 130**

**Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

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

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

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

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

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X din 30.10.2017 existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentanților societății contestatate le-au fost solicitate informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat.

De asemenea, în data de 25.10.2017 prin Înștiințare pentru discuția finală nr. X contribuabilul a fost înștiințat că în data de 31.10.2017 ora 10:00 va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, urmare a inspecției fiscale efectuate în perioada 05.09.2017-25.10.2017.

Cu această ocazie organul de control a prezentat Proiectul raportului de inspecție fiscală făcând totodată mențiunea că: „aveți posibilitatea să vă exprimați în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală”.

Prin Sinteza punctului de vedere a contribuabilului privind discuția finală dl. X, în calitate de administrator la S.C.X S.R.L. declară că a luat la cunoștință constatările echipei de inspecție fiscală consemnate în Proiectul raportului de inspecție fiscală **prezentat la data de 26.10.2017 și nu are obiecțiuni față de cele constatate.**

Se reține în acest caz, faptul că, susținerea contestatoarei referitoare la faptul că atât timp cât contribuabilul/plătitorul nu a înțeles să renunțe în mod expres la dreptul său de a fi informat în mod efectiv și corespunzător, organul fiscal nu îl poate priva în mod arbitrar de acest drept, este contrazisă chiar de mențiunea consemnată în Sinteza punctului de vedere a contribuabilului

privind discuția finală, conform căreia „Nu am obiecțiuni față de cele constatate”.

De asemenea, tot din acest document reiese că Proiectul raportului de inspecție fiscală i-a fost prezentat la data de 26.10.2017, de unde rezultă că până la data încheierii raportului de inspecție fiscală dl. X avea posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.

În concluzia celor precizate anterior, se reține că dreptul la apărare al societății nu a fost îngrădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale, fapt pentru care vom proceda la analiza pe fond a cauzei.

**2. Referitor la suma de S lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-IS X cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au diminuat pierderea stabilită de societate în condițiile în care aceasta a achiziționat bunuri și servicii de la contribuabili inactivi și înscriși ca atare în Registrul contribuabililor inactivi.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016, în ceea ce privește impozitul pe profit, a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societatea contestatoare pentru anul 2014 cu suma de **S lei** și pentru anul 2015 cu suma de **S lei** fiind considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu materii prime achiziționate de la S.C. X IASI S.R.L. CUI X , care în perioada 16.10.2014-14.07.2015 a fost declarat inactiv ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IS X a fost practic, sancționată pe o serie de "fapte externe", ce nu țineau în niciun fel de activitatea sa economică, respectiv de îndeplinirea propriilor obligații fiscale. Aceste fapte externe reprezintă conduita societăților de la care a achiziționat mărfuri în perioada 2014-2015: S.C. X S.R.L. (inactivă în perioada 16.10.2014-14.07.2015), respectiv S.C. X S.R.L. (neplătitoare de T.V.A. de la data de 01.11.2014).

**În drept**, art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) și art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„ART. 11**

**Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(...)

**(1<sup>2</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după**

**înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.**

**Art. 21**

(...)

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

(...)

**r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

Totodată, conform art. 78<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 78<sup>1</sup>\*)**

**Registrul contribuabililor inactivi/reactivați**

**(1) Contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică se declară inactivi și acestora le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal dacă se află în una dintre următoarele situații:**

**a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;**

**b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;**

**c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

**(2) Declararea contribuabililor inactivi, precum și reactivarea acestora se fac de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor și procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se comunică contribuabilului.**

(...)

**(7) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:**

- a) datele de identificare a contribuabilului;**
- b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;**
- c) data reactivării;**
- d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;**
- e) alte mențiuni.**

**(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

**(9) Înscrierea în registrul prevăzut la alin. (8) se face de către organul fiscal emitent, după comunicarea deciziei de declarare în inactivitate/reactivare, în termen de cel mult 5 zile de la data comunicării.**

**(10) Decizia de declarare în inactivitate/reactivare produce efecte față de terți din ziua următoare datei înscrierii în registrul prevăzut la alin. (8).**

Conform textelor de lege citate, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente achizițiilor respective.

Nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv.

Contribuabilul/Plătitorul persoană juridică este declarat inactiv și îi sunt aplicabile prevederile din Codul fiscal privind efectele inactivității dacă nu își îndeplinește, pe parcursul unui semestru calendaristic, nici o obligație declarativă prevăzută de lege.

Conform Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați – căutare după cod fiscal, listat în data de 16.05.2018 reiese că, furnizorul S.C. X S.R.L. Iași, cod de identificare fiscală X a fost inactiv în perioada **16.10.2014-14.07.2015**, conform Deciziei nr. X din 15 septembrie 2014 și reactivat din data de 14.07.2015, conform Deciziei de reactivare nr. X/25.06.2015, decizii emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași.

Având în vedere că neexercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor privind achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate de un contribuabil declarat inactiv este expres prevăzută la art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, citat anterior, precum și faptul că societatea contestatoare a efectuat achiziții de la S.C. X S.R.L. Iași declarată inactivă în data de 16.10.2014 și publicată în Registrul contribuabililor inactivi în data de 20.10.2014, se reține

că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei.

Sușținerile contestatoarei conform cărora faptele terților nu îi pot fi imputate și în acest caz a fost sancționată pentru fapte ce nu țineau de activitatea sa economică, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, în acest caz, textul de lege citat stabilește în mod clar efectele fiscale ale tranzacțiilor desfășurate de beneficiari cu contribuabili inactivi.

De asemenea, se reține că instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament inadecvat și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabili inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți, aceștia din urmă având posibilitatea să se protejeze de consecințele fiscale ale achiziției de bunuri și servicii de la contribuabili declarați inactivi printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor în urma consultării Registrului contribuabililor inactivi, registru public organizat de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, faptul că documentele și argumentele societății nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate cu suma de **S lei**.

**3. Referitor la suma de S lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X din 31.10.2017 cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la contribuabili inactivi și înscriși în Registrul contribuabililor inactivi.**

**În fapt**, în perioada supusă inspecției fiscale respectiv 01.07.2012-30.06.2017 societatea contestatoare a achiziționat mărfuri – materii prime de la S.C. X IASI S.R.L. CUI X precum și de la S.C. X S.R.L. C.U.I. X județul Iași.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei din care:

**Slei** aferentă achizițiilor efectuate în decembrie 2014 și ianuarie 2015 de la S.C. X IASI S.R.L., întrucât în perioada 16.04.2014-14.07.2015 societatea a fost declarată inactivă;

**S lei** aferentă achizițiilor efectuate în perioada decembrie 2014 și ianuarie 2015 de la S.C. X S.R.L. întrucât în perioada respectivă societatea nu era plătitoare de TVA, înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată începând cu data de 01.11.2014.

**În drept**, art. 153 alin. (9) și alin. (9<sup>2</sup>) precum și art. 11, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

#### **ART. 153**

**„Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

[...]

**(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:**

[...]

**Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute de prezentul alineat nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 152 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>3</sup>).**

**(9<sup>2</sup>) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării”.**

#### **ART. 11**

**Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

[...]

**(7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul**



procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare.

(...)

**(1<sup>4</sup>) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare.**

Conform textului de lege, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați sau cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, **nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.**

Din documentul „Situția furnizorilor neplătitori și inactivi” existent la dosarul cauzei, reiese că în perioada decembrie 2014 - ianuarie 2015 societatea contestatoare s-a aprovizionat cu mărfuri de la cei doi furnizori S.C. X S.R.L. Iași și la S.C. X S.R.L. care în perioada respectivă erau inactivi și neplătitori de TVA.

Având în vedere că neexercitarea dreptului de deducere a TVA privind achizițiile de bunuri sau servicii efectuate de la un contribuabil declarat inactiv și/sau neplătitor de TVA este expres prevăzută la art. 11 alin. (7) și alin. (1<sup>4</sup>) din Codul fiscal, citat anterior, precum și faptul că societatea contestatoare a efectuat achiziții de la S.C. X S.R.L. Iași declarată inactivă în data de 16.10.2014 și publicată în Registrul contribuabililor inactivi în data de 20.10.2014, precum și de la S.C. X S.R.L. căreia i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2014 se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept la deducere pentru TVA în sumă de **S lei**.

Susținerea contestatoarei conform căreia faptele terților nu îi pot fi imputate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, în acest caz, textele de lege citate stabilesc în mod clar efectele fiscale ale

tranzacțiilor desfășurate de beneficiari cu contribuabili inactivi sau cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

Art. 146 precum și art. 155 alin. (1) și alin. (19) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

**„ART. 146**

**Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(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 ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”**

**ART. 155**

**Facturarea**

**(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate *facturi* documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.**

**(...)**

**(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

**(...)**

**d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;”**

coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

**„Norme metodologice:**

**46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane**

**impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.”**

Se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, societatea avea obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile „denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA**”.

Ori, în cauză, facturile întocmite de respectivul furnizor, căruia i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA nu cuprind informații referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care a emis factura, acest cod al emitentului nemafiind valabil.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, faptul că documentele și argumentele societății nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina **S.C.X S.R.L. județul Iași** obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care, *se va respinge contestația formulată pentru suma de **S lei ca neîntemeiată***.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## **DECIDE:**

**Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C.X S.R.L., județul Iași împotriva:**

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor

Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X cu privire la suma de **S lei** reprezentând TVA.

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-IS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X cu privire la suma de **S lei** reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

**Art. 2.** Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL

ȘEF SERVICIU

ÎNTOCMIT,