



Ministerul Finanțelor Publice

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



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Iași

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

### DECIZIE nr.10384/22.12.2020

privind soluționarea contestației formulate de

**Societatea X SRL – județul Vaslui**

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui

sub nr. VSG-DEX ... și la

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași

**sub nr. ISR\_REG ...**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice prin adresa nr. ..., înregistrată sub nr. ISR\_REG .. cu privire la contestația formulată de **Societatea X SRL** cu sediul în județul Vaslui, localitatea Xi, comuna X, având codul de înregistrare fiscală X și înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Vaslui sub nr. JX, reprezentată de X și X prin împuternicire avocațială.

Activitatea de bază a **Societății X SRL** este comerțul cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun - cod CAEN 4711.

**Societatea X SRL** contestă **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, respectiv pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei**.

Contestația a fost depusă în original, fiind semnată de doamna X, în calitate de împuternicit al **Societății X SRL** pe bază de împuternicire avocațială cu Nr. X, depusă în original la dosarul cauzei, urmare a solicitării organului de soluționare a contestației prin adresa e-mail din data de 02.09.2020.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere cu numărul F-VS X și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, conform adresei RX din data de 12/05/2020 prin care petenta confirmă primirea actului administrativ fiscal atacat

în data de **18/05/2020**, anexat în copie la dosarul cauzei, contestația a fost formulată în termenul prevăzut de dispozițiile art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă la data de **29/06/2020** conform ștampilei registraturii AJFP Vaslui, aplicată pe contestația transmisă on line aflată la dosarul cauzei, respectiv în data de 30/06/2020 pe originalul contestației aflată la dosarul cauzei.

De asemenea, prin contestația formulată, **Societatea X SRL** se îndreaptă și împotriva accesoriilor stabilite ulterior, aferente debitului principal, parțial contestat, stabilit prin Decizia de impunere nr. F-VS X, respectiv împotriva:

**- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, respectiv pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, respectiv pentru suma de **S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-VS X, respectiv:

- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, mai sus enunțate, au fost **emise ulterior depunerii contestației** și au fost **comunicate contribuabilului în data de 16/07/2020**.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații1 este legal investită să soluționeze contestația formulată de **Societatea X SRL**.

**I. Prin contestația depusă împotriva Deciziei de impunere F-VS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, se precizează că,**

din analiza art. 106 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și art. 67 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare rezultă că, **Societatea X SRL** nu se află în niciuna din situațiile prevăzute de actele normative mai sus menționate, iar constatările din nota de fundamentare nr. X anexată la Raportul de inspecție fiscală nu justifică o stare de fapt nereală a situației fiscale prezentate de organele de inspecție fiscală.

Contestatară aduce clarificări la aspecte fiscale ce consideră că au fost reținute eronat în raportul de inspecție fiscală contestat:

1. societatea desfășoară activitate de comerț cu amănuntul în zona rurală, iar situația cifrei de afaceri și a rezultatului contabil net în perioada supusă controlului fiscal dovedește faptul că **societatea a întâmpinat dificultăți financiare tocmai datorită conjuncturii economice teritoriale;**

2. **necesarul de numerar în vederea acoperirii plăților de efectuat privind derularea activității este asigurat de asociatul unic** din sume puse la dispoziția societății, evitând astfel intrarea în incapacitate de plată și ulterior falimentul. Contestatară precizează că, asociatul unic pune la dispoziția societății veniturile proprii obținute conform art. 76 al. (1) din Legea 227/2015, pentru care au fost reținute și virate impozite și contribuții sociale conform legii și anexează adeverința de salariat pentru anul 2015;

3. **marja medie/CAEN nu face o departajare în funcție de mediul în care agentul economic își desfășoară activitatea, respectiv rural/urban**, iar pierderea înregistrată de către contestatară reflectă faptul că societatea a întâmpinat dificultăți financiare tocmai datorită conjuncturii economice teritoriale;

4. **aportul asociatului unic**, din venituri proprii și legal dobândite, este înregistrat conform Legii Contabilității nr. 82/1991 și Ordinul Ministerului Finanțelor Publice 1802/2014, în contul 455 „Sume datorate asociaților”, pentru **acoperirea necesarului de lichidități în susținerea unui flux de numerar pozitiv**, în vederea respectării principiului continuității activității;

5. în perioada verificată, **societatea nu a contractat instrumente de creditare**, pentru a evita majorarea costurilor generate de un eventual împrumut, cât și datorită faptului că asociatul unic deține venituri proprii legal dobândite;

6. **situația neconcordanțelor din declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național este justificată** în condițiile în care pot apărea decalaje de înregistrare ale achizițiilor, respectiv înregistrări tardive.

Contestatarea concluzionează că, situația fiscală prezentată de **Societatea X SRL** organelor de inspecție fiscală este reală și corectă și nu se justifică decizia organelor de inspecție fiscală de a stabili o bază impozabilă de S lei, atât pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor (S lei) cât și pentru taxa pe valoarea adăugată (S lei). Din analiza textelor de lege: art. 1 alin. (1) din Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impozitare, art. 106 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și art. 67 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, rezultă că societatea nu s-a aflat în niciuna din situațiile prevăzute de actele menționate.

**II.A. Urmare inspecției fiscale efectuate la Societatea X SRL din județul Vaslui, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui prin Activitatea de inspecție fiscală a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. F-VS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestată în sumă de S lei reprezentând TVA (S lei) și impozit pe veniturile microîntreprinderilor de (S lei), cu următoarele constatări:**

#### **Perioada supusă verificării: 01.10.2014 - 31.12.2019**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, **Societatea X SRL**, în perioadă mai sus menționată, a obținut o cifră de afaceri de S lei, o pierdere contabilă netă de S lei pentru care necesarul de numerar în vederea acoperirii plăților de efectuat privind derularea activității este asigurat de asociatul unic în sumă de S lei (rezultă că, societatea nu obține venituri suficiente, prin urmare nu are încasări suficiente pentru acoperirea plăților efectuate).

În raportul de inspecție fiscală contestat se precizează că soldul final creditor al aportului asociatului este de S lei, indicând faptul că aceste sume au fost puse la dispoziția societății de către asociatul unic cu scopul de a echilibra balanța de încasări și plăți (necesarul de numerar în vederea acoperirii plăților de efectuat în vederea derulării activității).

Marja medie în domeniul în care contribuabilul își desfășoară activitatea, în perioada verificată, este de 3,30%, însă **Societatea X SRL** obține o marjă negativă, ce variază între -41,7% și -5,4%, cu o medie a marjei nete de -17,96%(valoare relativă negativă).

Alte constatări menționate în actul contestat sunt că, **Societatea X SRL** nu a contractat instrumente de creditare și s-au constatat neconcordanțe între achizițiile societății verificate și livrările partenerilor comerciali.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, organele de inspecție au procedat la estimarea veniturilor, conform Ordinului președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală nr. X privind stabilirea prin estimare a bazei de impozitare, utilizând metoda sursei și cheltuirii fondurilor, conform art. 2 litera a).

Organele de inspecție fiscală au considerat că documentele și informațiile prezentate pe parcursul inspecției fiscale de **Societatea X SRL** sunt incorecte și incomplete cu următoarele precizări:

- 1. desfășurarea activității în zona rurală nu justifică pierderile înregistrate de societate;**
- 2. necesarul de numerar în vederea acoperirii plăților de efectuat pentru derularea activității asigurat de asociat este justificat dacă,** ulterior, **societatea înregistrează venituri impozabile** și astfel este atins scopul desfășurării unei activități economice de obținere a profitului. Ori, caracterul caritabil al activității desfășurate rezultat din finanțarea permanentă a activității din alte surse (aport asociat) demonstrează existența veniturilor neînregistrate;
- 3. în calculul marjei se au în vedere toți agenții economici care desfășoară activitate în domeniul respectiv. Societatea X SRL a înregistrat pierdere netă în ultimii zece ani;**
- 4. finanțarea permanentă a activității societății din venituri proprii ale asociatului nu justifică inexistența veniturilor estimate de către organele de inspecție fiscală;**
- 5. lipsa instrumentelor de creditare, finanțarea permanentă a activității firmei din surse proprii ale asociatului indică însăși existența veniturilor estimate;**
- 6. neconcordanțele privind achizițiile neînregistrate nu se datorează perioadei de declarare diferite.**

În concluzie, veniturile estimate de organele de inspecție fiscală, conform Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere utilizând metoda sursei și cheltuirii fondurilor, sunt în sumă de S lei și reprezintă valoarea vânzărilor în raport cu valoarea plăților efectuate de contestatară pentru desfășurarea activității.

Suma contestată este de S lei și reprezintă baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor de S lei și taxa pe valoarea adăugată de S lei.

Diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în decizia de impunere contestată, în sumă de S lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată

nedeductibilă aferentă investițiilor în curs, în valoare de S lei, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

**II.B. Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Colectare,** în baza Deciziei de impunere nr. F-VS X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, urmare aplicării prevederilor art.98 lit. c), art. 173 alin. (5), respectiv art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a emis:

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, în dosarul nr. 12, pentru suma de S lei, din care S lei reprezentând dobânzi și S lei reprezentând penalități de întârziere;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X, în dosarul nr. 12, pentru suma de S lei.

**Societatea X SRL** contestă deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de Societatea X SRL, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**III.A. Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași se poate pronunța cu privire la baza impozabilă suplimentară, de S lei, atât pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor (S lei) cât și pentru taxa pe valoarea adăugată (S lei), rezultată din estimarea veniturilor corespunzătoare reîncadrării încasărilor Societății X SRL de la asociatul unic când fluxul de numerar era negativ, perioada 01.10.2014 - 31.12.2019, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt, Societatea X SRL,** în perioada 01.10.2014 - 31.12.2019, realizează o cifră de afaceri de S lei din activitatea de comerț cu amănuntul, obține o pierdere contabilă netă de S lei, un flux de numerar negativ de S lei ce este acoperit pentru efectuarea plăților din aportul asociatului în sumă de S lei.

Contestatară precizează că necesarul de numerar în vederea acoperirii plăților de efectuat privind derularea activității este asigurat de asociatul unic prin sume puse la dispoziția societății, evitând astfel intrarea în incapacitate de plată și ulterior falimentul. Este de menționat faptul că asociatul unic pune la dispoziția societății veniturile proprii obținute, pentru care au fost reținute și virate impozite și contribuții sociale conform legii, pentru a susține un flux de numerar pozitiv. În acest sens, contestatară prezintă o adevărată aferentă

anului 2015 cu veniturile realizate din activitatea dependentă, la Școala gimnazială „X” din satul X, comuna X, județul Vaslui.

Informația prezentată este incompletă, deoarece verificarea fiscală s-a efectuat pe o perioadă de cinci ani și adeverința salarială este pentru un an. În contestație nu se prezintă cât din venitul salarial este adus ca aport în societatea verificată și cât din venit este utilizat pentru „traiful zilnic”. În evidența contabilă, aportul asociatului în anul 2015 este de S lei, iar adeverința salarială în anul 2015 indică faptul că asociatul a realizat un venit net de S lei. Nu s-au prezentat informații privind proveniența banilor aduși ca aport în societate pentru perioada 01.10.2014 - 31.12.2019.

În domeniul de activitate în care contestatara își desfășoară activitate, rata rentabilității profitului net este în medie de 3.30 % (marja netă pozitivă), precizează organele de inspecție fiscală.

Rata rentabilității profitului net al societății verificate este negativă, în medie de - 17.96% (marja netă negativă), se menționează în raportul de inspecție fiscală.

Marja netă obținută de societate a fost comparată cu marja netă obținută de operatorii economici care aplică Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 privind aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare și s-a constatat o situație incorectă.

Așadar, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei impozabile în baza prevederilor art.106 alin.(1) și alin. (2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicând metoda sursei și cheltuirii fondurilor prevăzută de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impozitare.

Pentru utilizarea metodei sursei și cheltuirii fondurilor în estimarea veniturilor, organele de inspecție fiscală au întocmit nota de fundamentare nr. X/03.04.2020. Metoda a indicat că orice cheltuielă care excedează valorii declarate a veniturilor reprezintă venit impozabil nedeclarat, în suma de S lei.

Concluzia organelor de inspecție fiscală fiind aceea că, veniturile înregistrate în evidența contabilă nu prezintă realitatea întrucât efectuarea de plăți fără existența lichidităților nu face parte din activitatea normală a unei societăți.

Organul de soluționare a contestației reține că, deși societatea a luat cunoștință de motivele stabilirii obligațiilor suplimentare de plată, adică faptul că estimarea bazei de impunere s-a făcut prin reîncadrarea încasărilor **Societății X SRL** de la asociatul unic când fluxul de numerar era negativ, pentru perioada 01.10.2014 - 31.12.2019, în sumă de S lei, coroborat cu faptul

că evidența contabilă este incorectă și/sau incompletă, totuși nu s-a făcut niciun demers în vederea prezentării unor documente suplimentare prin care să probeze: dificultățile financiare prin care trece societatea datorită conjuncturii economice teritoriale, dovada veniturilor aduse ca aport în societate de S lei, justificarea decalajelor de înregistrări privind achizițiile societății, respectiv înregistrările contabile tardive.

**În drept**, sunt incidente prevederile:

Art. 1 alin. (1) din Legea 31/1990 Republicată privind Legea societăților, *„În vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.”*

Art. 3 alin. (3) din Legea 287/2009 privind Codul civil, cu modificări și completări ulterioare,

**„Art. 3 Aplicarea generală a Codului civil**

*Constituie exploatarea unei întreprinderi exercitarea sistematică, de către una sau mai multe persoane, a unei activități organizate ce constă în producerea, administrarea ori înstrăinarea de bunuri sau în prestarea de servicii, indiferent dacă are sau nu un scop lucrativ.”*

Art. 1 pct. 4 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificări și completări ulterioare,

**„Art. 1 Definiții**

*contribuabil - orice persoană fizică, juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează, conform legii, impozite, taxe și contribuții sociale;”*

Art.7 pct. 3 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificări și completări ulterioare,

**„Art. 7 Definiții ale termenilor comuni**

*activitate independentă - orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri...”*

Din analiza prevederilor legale mai sus menționate, se reține că, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți comerciale în vederea efectuării de acte de comerț. Rezultând în mod cert că societatea nu are aptitudinea de a face vânzări sub costul de achiziții, acoperind pierderea cu aportul asociatului, aspect ce nu poate fi calificat ca fiind un act de comerț. Cu alte cuvinte, societățile comerciale nu au aptitudinea legală de a face gratuități.

Într-o altă ordine de idei, comerciantul este definit prin activitatea economică pe care o exercită sau prin organizarea întreprinderii sale, iar actul de comerț este definit ca actul pe care îl săvârșește o persoană care are calitatea de comerciant. Actele juridice, faptele și operațiunile sunt calificate de lege ca acte și fapte de comerț, indiferent de calitatea persoanei care le săvârșește. Scopul actului de comerț este realizarea unui profit prin obținere de



venituri, întrucât comerciantul nu acționează dezinteresat, ci pentru a obține beneficii.

Totodată, în ceea ce privește acoperirea necesarului de lichidități ce susține un flux de numerar pozitiv, conform prevederilor pct. 455 din Ordinul nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că:

### **„Activități de exploatare**

*455. - Fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt derivate, în primul rând, din principalele activități producătoare de venit ale entității. Prin urmare, ele rezultă în general din tranzacțiile și alte evenimente care intră în determinarea profitului sau a pierderii.*

*Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt:*

- a) încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;*
- b) încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;*
- c) plățile în numerar efectuate către furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii;*
- d) plățile în numerar efectuate către și în numele angajaților;*
- e) plățile în numerar sau restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepția cazului în care pot fi asociate în mod specific activităților de investiții și de finanțare.”*

**În speță**, se reține faptul că, veniturile sunt mai mici decât cheltuielile aferente activității de exploatare, ceea ce conduce la înregistrarea de pierdere din această activitate și că pierderea este acoperită din aportul asociatului (plățile sunt mai mari decât încasările rezultând un flux de numerar negativ).

Organele de inspecție fiscală au constatat că finanțarea activității societății prin aportul asociatului are caracter de permanentă, acumulând un sold final creditor al contului contabil 455 „Sume datorate asociaților” de S lei. Nu s-a justificat de către societate proveniența banilor aduși ca aport de asociatul unic în societate.

**Societatea X SRL** nu are împrumuturi financiare înregistrate în evidența contabilă de la instituții de creditare.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației susținerile contestatarei „Necesarul de numerar în vederea acoperirii plăților de efectuat privind derularea activității este asigurat de asociatul unic din sume puse la dispoziția societății, evitând astfel intrarea în incapacitate de plată și ulterior falimentul. Este de menționat faptul că asociatul unic pune la dispoziția societății veniturile proprii obținute conform art. 76 alin. (1) din Legea 227/2015, pentru care au fost reținute și virate impozite și contribuții sociale conform legii. Dovada veniturilor realizate de către asociatul unic este anexată prezentei contestații. Respectiv adeverința eliberată de angajatorul Școala gimnazială X”, Sat X, Com. X, jud. Vaslui.” deoarece, fluxurile de trezorerie trebuie să provină din activități de exploatare, în principal, din activități producătoare de venit ori

încasările societății ce acoperă fluxul de trezorerie negativ provin din aportul asociatului. Nu este justificată sursa sumelor aduse ca aport în societate deoarece, aportul asociatului înregistrat în evidența contabilă provine din perioada 01.10.2014 - 31.12.2019, iar adeverința de salariat este aferentă anului fiscal 2015. În anul 2015, aportul asociatului în evidența contabilă este de S lei, iar adeverința de salariat indică că asociatul a câștigat din activitatea dependentă suma de S lei. În contestație nu se face referire la „coșul zilnic” necesar traiului zilnic al asociatului, dar se face referire la faptul că veniturile obținute din activitatea dependentă sunt utilizate pentru achitarea facturilor ce aparțin **Societății X SRL** (activitatea independentă).

Așadar, conform dispozițiilor legale cu aplicabilitate până la data de 31.12.2015 cu referire la estimarea bazei de impunere efectuată de organele de inspecție fiscală sunt prevederile art. 67 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere**

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

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

a) *în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);*

b) *în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*

(3) *În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

(4) *În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

Începând cu data de 01.01.2016 referitor la estimarea bazei de impunere efectuate de organele de inspecție fiscală, sunt aplicabile prevederile art. 6 alin. (1) și art. 106 alin (1), alin (2) lit a) și b) și alin (3) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**"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*

Exemplarul 4/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

### **”Art. 106 Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare**

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

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

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

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

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

Acest articol a fost pus în aplicare de Ordinul președintelui Agenției de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în vigoare de la data de 14 noiembrie 2011:

#### **„ART. 1**

(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(...)

#### **ART. 2**

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

**a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;**

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

#### ART. 3

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

#### ART. 4

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

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;

(...)

#### ART. 5

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

(...)

### **CAPITOLUL I**

#### **Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere**

Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere sunt următoarele:

##### **1.1. metoda sursei și cheltuirii fondurilor;**

Metoda constă în estimarea bazei de impunere a unui contribuabil, pentru determinarea obligației fiscale, cunoscând cheltuielile efectuate.

Metoda se bazează pe faptul că orice cheltuială care excedează valorii declarate a veniturilor reprezintă venit impozabil nedeclarat.

Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și stabilirii obligației fiscale.”

Prevederile legale menționate mai sus stabilesc modul în care este determinată baza de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor la **Societatea X SRL** în condițiile în care documentele contabile, evidențele contabile, registrele contabile, declarațiile fiscale și alte informații prezentate mai sus sunt incomplete sau incorecte.

În circumstanțele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în baza reîncadrării încasărilor **Societății X SRL** de la asociatul unic când fluxul de numerar era negativ, pentru perioada 01.10.2014 - 31.12.2019, utilizând metoda cea mai apropiată de modul de desfășurare a activității.

Metoda sursei și cheltuirii fondurilor a fost explicată de organele de inspecție fiscală în nota de fundamentare privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere cu nr. X. Estimarea bazei de impunere are la bază fluxul de numerar. Fluxului de numerar i se asociază cheltuielile (plățile efectuate din activitatea de bază) și veniturile (încasările efectuate din activitatea de bază) înregistrate de contribuabil, determinându-se astfel în întregime numerarul utilizat pentru efectuarea cheltuielilor (plăților totale), acesta este comparat cu numerarul încasat din orice sursă (venituri facturate și încasate). Din compararea plăților necesare efectuării cheltuielilor cu veniturile facturate și încasate rezultă un flux de numerar negativ ce este acoperit din aportul asociatului - v. anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală contestat.

În speță, cheltuiala care excedează valorii declarate a veniturilor reprezintă venit impozabil nedeclarat, prin reîncadrarea încasărilor de la asociatul unic, în sumă de Slel.

Contestatarea consideră că operațiunea de acoperire a necesarului de lichidități prin aportul asociatului în vederea susținerii unui flux de numerar pozitiv este legal, conform Legii contabilității nr. 82/1991 și Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014.

În acest sens, Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu aplicabilitate până la 31.12.2014 și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate cu aplicabilitate de la 01.01.2015 stabilește faptul că sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari/asociați la dispoziția societății se înregistrează în contabilitate în contul 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” ce este un cont de pasiv și funcționează astfel:

**„În creditul contului 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" se înregistrează:**

- *sumele lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați (512, 531);*
- *dobânzile aferente sumelor depuse de acționari/asociați (666);*
- *sumele reprezentând dividende cuvenite acționarilor/asociaților și lăsate la dispoziția entității (457);*
- *diferențele nefavorabile de curs valutar, din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).*

**În debitul contului 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" se înregistrează:**

- *sumele restituite acționarilor/asociaților (512, 531);*
- *diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor față de acționari/asociați (765);*
- *sume reprezentând datorii față de acționari/asociați, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).*

**Soldul contului reprezintă sumele datorate de entitate acționarilor/asociaților.”**

Așadar, prevederile legale menționate mai sus se referă la sumele lăsate temporar de asociat la dispoziția societății, ori soldul final creditor al contului **455 "Sume datorate acționarilor/asociaților"** la 31.12.2019 este de S lei, cu o vechime de zece ani. Din datele furnizate de organele de inspecție fiscală, **Societatea X SRL** înregistrează pierdere contabilă netă, în ultimii 10 ani. Această pierdere netă generează un flux de numerar negativ, iar pentru susținerea cheltuielilor necesare activității sunt depuse sume în casieria unității de către asociatul unic, depuneri ce nu sunt restituite asociatului unic și acesta nu prezintă dovezi de unde provin banii.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și documentele aflate la dosarul contestației, reținem că societatea nu a făcut, nici în timpul inspecției fiscale și nici la depunerea contestației, dovada susținerilor privind proveniența aportului asociatului unic.

În condițiile în care susținerile contestatarei nu sunt de natură a combate constările organelor de inspecție fiscală redacte în actul atacat, reținem că, organele de inspecție fiscală, îndreptățite să obțină, să examineze și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, a procedat la estimarea bazei de impunere prin intermediul datelor și documentelor care au avut relevanță pentru estimare, determinând în mod legal o bază de impunere estimată, în valoare de Slei.

**III.A.1 Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, stabilit suplimentar, în sumă de S lei**

în fapt, organele de inspecție fiscală au verificat perioada 01.10.2014-31.12.2019 și au stabilit impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, ca urmare a estimării bazei de impunere în sumă de Slei, conform prevederilor art. 106 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicând metoda sursei și cheltuirii fondurilor prevăzută de Ordinul președintelui ANAF nr. 3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

**În drept**, în materia impozitului pe veniturile microîntreprinderilor sunt incidente, prevederile art. 112<sup>3</sup>, art. 112<sup>5</sup> și art. 112<sup>7</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

**„Art. 112<sup>3</sup> Aria de cuprindere a impozitului**

*Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra veniturilor din orice sursă, cu excepția celor prevăzute la art. 112<sup>7</sup>.*

#### **„Art. 112<sup>5</sup> Cota de impozitare**

*Cota de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor este 3%.*

#### **„Art. 112<sup>7</sup> Baza impozabilă**

*Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:*

- (1) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;*
- (2) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;*
- (3) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- (4) veniturile din subvenții;*
- (5) veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;*
- (6) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;*
- (7) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;*
- (8) veniturile din diferențe de curs valutar;*
- (9) veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;*
- (10) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării."*

*Începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 49, art. 51 și art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:*

#### **„Art. 49 Aria de cuprindere a impozitului**

*Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra bazei impozabile determinată potrivit art. 53.*

#### **„Art. 51 Cotele de impozitare**

*Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:*

- a) 1% pentru microîntreprinderile care au peste 2 salariați, inclusiv;*
- b) 2% pentru microîntreprinderile care au un salariat;*
- c) 3% pentru microîntreprinderile care nu au salariați."*

#### **„Art. 53 Baza impozabilă**

*(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:*

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;*
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;*
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- d) veniturile din subvenții;*
- e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;*
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;*
- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;*
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;*
- i) veniturile financiare;*
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării."*

coroborate cu prevederile art. 15 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

### **"Art. 15 Eludarea legislației fiscale**

*(1) În cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate."*

Față de prevederile legale de mai sus menționate se reține de către organul de soluționare a contestației, că organele de inspecție fiscală au determinat în mod legal o bază de impunere estimată, în valoare de S lei și implicit un impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar de plată în sumă de S lei.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la baza impozabilă estimată în sumă de S lei, implicit impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei și în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 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*”, coroborată cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația **se va respinge ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei.**



### **III.A.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar, în sumă de S lei**

În fapt, organele de inspecție fiscală au verificat perioada 01.10.2014-31.12.2019 și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de S lei, ca urmare a estimării bazei de impunere în sumă de S lei, conform prevederilor art.106 alin.(1) și alin. (2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicând metoda sursei și cheltuirii fondurilor prevăzută de Ordinul președintelui ANAF nr.3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

**În drept,** pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ca urmare a inspecției fiscale, sunt aplicabile prevederile Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

#### **„Art. 125<sup>^1</sup> Semnificația unor termeni și expresii**

*28. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150-151<sup>^1</sup>”.*

#### **„Art. 126 Operațiuni impozabile**

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

*a) operațiunile care, în sensul art. 128- 130, 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. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)”.*

#### **„Art. 134 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. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

**„Art. 134<sup>^</sup>1 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.”

**„Art. 134<sup>^</sup>2 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

**„Art.137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

**„Art. 140 Cotele**

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 266 pct. 32, art. 268 alin. (1), art. 280 alin. (1), alin. (2), alin. (3), art. 281 alin. (1), art. 286 alin.(1) lit. a) și art. 291 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„Art. 266 Semnificația unor termeni și expresii**

32. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile la momentul exigibilității taxei, efectuate sau care urmează a fi efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 307 - 309;”

**„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).”

**„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)."*

**„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, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol."*

**„Art.286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

(1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) *pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"*

**„Art. 291 Cotele**

(1) *Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:*

a) *20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;*

b) *19% începând cu data de 1 ianuarie 2017."*

coroborate cu prevederile art. 15 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

**"Art. 15 Eludarea legislației fiscale**

*în cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate."*

Față de prevederile legale de mai sus menționate se reține de către organul de soluționare a contestației, că organele de inspecție fiscală au determinat în mod legal o bază de impunere estimată, în valoare de S lei și implicit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la baza impozabilă estimată în sumă de S lei, implicit taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 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”, coroborată cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din

Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația **se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.**

**III.B. În ceea ce privește accesoriile în sumă de S lei (aferele bazei de impunere suplimentare rezultată din veniturile estimate) se rețin următoarele:**

Prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, organele fiscale au calculat în sarcina contestatarii, în temeiul art.98 lit. c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi și penalități de întârziere pentru plata cu întârziere a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în sumă totală de **S lei. Societatea X SRL contestă suma de S lei**, respectiv: S lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, organele fiscale au calculat în sarcina contestatarii, în temeiul art.98 lit. c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, obligația de plată reprezentând penalități de nedeclarare pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor nedeclarat sau declarat incorect și stabilit de organele de inspecție fiscală prin decizie de impunere în sumă totală de **S lei. Societatea X SRL contestă suma de S lei.**

Prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, organele fiscale au calculat în sarcina contestatarii, în temeiul art.98 lit. c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi și penalități de întârziere pentru plata cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei. Societatea X SRL contestă suma de S lei**, respectiv: S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, organele fiscale au calculat în sarcina contestatarii, în temeiul art.98 lit. c) și art.173 alin.(5) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, obligația de plată reprezentând penalități de nedeclarare pentru taxa pe valoarea adăugată nedeclarată sau declarată incorect și stabilită de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere în sumă totală de **S lei**. **Societatea X SRL contestă suma de S lei.**

Documentul prin care au fost individualizate obligațiile principale este Decizia de impunere nr.F-VS X.

Prin contestația formulată, parțial, împotriva Deciziei de impunere nr.F-VS X, respectiv împotriva impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei și împotriva taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, **Societatea X SRL** nu a adus argumente privind modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada pentru care au fost calculate și cota aplicată.

Astfel, având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" și așa cum s-a reținut la pct. III.A.1 și pct. III.A.2 din prezenta decizie, în ceea ce privește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-VS X, se va respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de **Societatea X SRL** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și taxa pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr.F-VS X.

**III.C. În ceea ce privește suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. F-VS X având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X, cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care societatea nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale.**

**În fapt**, din actul administrativ contestat suma rezultată de S lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă investițiilor în curs în valoare de S lei, fiind lipsă în gestiune pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

**Societatea X SRL** prin contestația formulată deși înțelege să conteste Decizia de impunere Nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările

organelor de inspecție fiscală, referitoare la suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

**În drept**, sunt aplicabile și prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și art. 276 alin. (1) și alin. (6) din Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„Art.269 Forma și conținutul contestației**

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

***c) motivele de fapt și de drept;***

***d) dovezile pe care se întemeiază;”***

**„Art. 276 Soluționarea contestației**

***(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.***

***Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”***

*„(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”*

Coroborate cu prevederile pct. 2.6 și pct. 11.1. lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decaderii..”*

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,*

și cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căruia:

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarii cu privire la actul administrativ fiscal contestat, respectiv motivele de fapt și de drept pentru care a contestat acest act, prin e-mail-ul din data de 02.09.2020 s-a solicitat contestatarii să facă precizările solicitate de lege, în decurs de 5 (cinci) zile de la data comunicării adresei, sub sancțiunea respingerii ca nemotivată a contestației în situația nedepunerii celor solicitate.

E-mail-ul a fost confirmat de contestatoare în data de 02.09.2020.

Răspunsul primit, de la societate la solicitările organului de soluționare a contestației, în data de 10.09.2020 se referă la veniturile estimate de organele

de inspecție fiscală și nu la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei ce a fost dedusă fără a prezenta documente justificative.

Contestatară nu a precizat motivele de fapt și drept însoțite de documente justificative în susținerea contestației, urmează a se respinge contestația atât pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale, respectiv fără precizarea obiectului contestației, cât și ca nemotivată.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatară este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că **sarcina probei revine contestatarii**.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al aceleia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia Nr.X pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației ....este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală...”*

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea Nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF Nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea Nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **Societatea X SRL**, împotriva sumei de **S lei** din Deciziei de impunere Nr. F-VS X.

### **III.D. În ceea ce privește accesoriile în sumă de S lei (aferele taxei pe valoarea adăugată nedeductibilă) se rețin următoarele:**

**În fapt**, din actul administrativ contestat suma rezultată de S lei reprezintă accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de S lei.

**Societatea X SRL** prin contestația formulată deși înțelege să conteste accesoriile din actele administrative emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui prin Serviciul fiscal Municipal Huși, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la suma de S lei aferentă taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de S lei.

Accesoriile în suma de S lei sunt compuse din:

- S lei, dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, S lei, conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X
- S lei, penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoare adăugată, S lei, conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.

**În drept**, sunt aplicabile și prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și art. 276 alin. (1) și alin. (6) din Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„Art.269 Forma și conținutul contestației**

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;”**

**„Art. 276 Soluționarea contestației**

**(2) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.**

**Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”**

*„(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”*

Coroborate cu prevederile pct. 2.6 și pct. 11.1. lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: “2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decaderii..”

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,*

și cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căruia:

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarii cu privire la actul administrativ fiscal contestat, respectiv motivele de fapt și de drept pentru care a contestat acest act, prin e-mail-ul din data de 02.09.2020 s-a solicitat contestatarii să facă precizările solicitate de lege, în decurs de 5 (cinci) zile de la data comunicării adresei, sub sancțiunea respingerii ca nemotivată a contestației în situația nedepunerii celor solicitate.



E-mail-ul a fost confirmat de contestatoare în data de 02.09.2020.

Răspunsul primit, de la societate la solicitările organului de soluționare a contestației, în data de 10.09.2020 se referă la veniturile estimate de organele de inspecție fiscală și nu la accesoriile aferente taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Contestatară nu a precizat motivele de fapt și drept însoțite de documente justificative în susținerea contestației, urmează a se respinge contestația atât pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale, respectiv fără precizarea obiectului contestației, cât și ca nemotivată.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatară este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că **sarcina probei revine contestatarăi**.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarăi, ci un imperativ al interesului personal al aceleia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia Nr.X pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației ....este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală...”*

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea Nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF Nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea Nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **Societatea X SRL**, împotriva sumei de **S lei** din Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X precum și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.273 și art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, se

## DECIDE

**1. Respingerea in parte ca neîntemeiată a contestației** formulată de **Societatea X SRL** împotriva:

**Deciziei de impunere nr.F-VS X** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, pentru **sumă de S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- S lei taxa pe valoarea adăugată.

**Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, respectiv pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

**Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, respectiv pentru suma de **S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor nedeclarat sau declarat incorect și stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-VS X.

**Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, respectiv pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, respectiv pentru suma de **S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru taxa pe valoarea adăugată nedeclarată sau declarată incorect și stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-VS X.

**2. Respingerea in parte ca nemotivată a contestației** formulată de **Societatea X SRL** împotriva:

**Deciziei de impunere nr.F-VS X** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, pentru **sumă de S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

**Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Fiscal Municipal Huși, respectiv pentru suma de **S lei**, reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

**Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, respectiv pentru suma de **S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru taxa pe valoarea adăugată nedeclarată sau declarată incorect și stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-VS X.

Împotriva prezentei decizii, contestatara poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 (șase) luni de la comunicare, la Tribunalul Vaslui.