



## DECIZIA NR.10392/29.12.2020

privind soluționarea contestației formulată de **Societatea X S.R.L. Iași**, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR\_REGX

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR\_REG/X, asupra contestației formulate de **Societatea X S.R.L. Iași**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr.JX, obiect de activitate "Activități de consultanță pentru afaceri și management", cod CAEN 7022, cu domiciliul fiscal în municipiul Iași, Șoseaua X, nr.X, bloc X, scara X, ap.X, județul Iași, administrator X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală.

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

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

De asemenea, societatea contestă și accesoriile aferente TVA, calculate până la data de 31.12.2019, și nu până la data de 15.06.2016, când a devenit inactivă.

Prin contestația formulată, petenta solicită și susținerea orală a contestației.

Astfel, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 9.12. din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, în data de 16.09.2020 s-a emis

Minuta încheiată cu ocazia susținerii orale a contestației, prin telefon, formulată de **Societatea X S.R.L. Iași.**, aflată la dosarul cauzei, având în vedere măsurile pentru prevenirea și combaterea efectelor pandemiei de Covid-19.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv data de **30.06.2020**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală nr.X , cu care a fost transmisă decizia contestată, adresă pe care doamna X a semnat de primire, și data depunerii contestației, respectiv **13.08.2020**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X.

Contestația este semnată de doamna X și poartă amprenta ștampilei societății în original.

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, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

**I.Societatea XS.R.L. Iași** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, susținând următoarele:

*Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei*

În anul 2014, societatea era plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Conform documentelor contabile, a balanței de verificare sintetice, a situațiilor financiare, societatea a înregistrat următoarele sume:

- venituri totale în sumă de S lei;
- cheltuieli totale deductibile în sumă de S lei;
- profit impozabil în sumă de S lei;
- impozit pe profit în sumă de S lei.

Pretenta susține că a înregistrat în evidența contabilă factura nr.X, în sumă totală de S lei și factura nr.X, în suma de -S lei și depune în susținerea contestației o balanța de verificare la 31.12.2014, Jurnalul de vânzări pe luna iunie 2014 și Registrul jurnal pentru luna decembrie 2014.

Cu toate că a depășit cifra de afaceri la data de 31.12.2013, societatea nu a depus la organul fiscal formularul pentru modificarea vectorului fiscal, prin care să solicite trecerea de la plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii la plătitoare de impozit pe profit.

Petenta susține că deține documente justificative (situații de lucrări, rapoarte de activitate, bonuri de consum, note de predare-primire, procese verbale de recepție, etc.) din care rezultă că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii facturate de S.C. X S.R.L., în sumă de S lei.

*Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei*

Societatea susține că veniturile luate în calcul de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea impozitului pe veniturile microîntreprinderii nu corespund cu cele din evidența contabilă și că impozitul datorat pentru perioada 01.01.2015-31.12.2019 este în sumă de S lei, nu S lei, așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea impozitului pe veniturile microîntreprinderii următoarele venituri:

- anul 2015, venituri în sumă de S lei;
- anul 2016, venituri în sumă de S lei;
- anul 2017, venituri în sumă de S lei;
- anul 2018, venituri în sumă de S lei;
- anul 2019, venituri în sumă de S lei.

Petenta a înregistrat în evidența contabilă următoarele venituri:

- anul 2015, venituri în sumă de S lei;
- anul 2016, venituri în sumă de S lei;
- anul 2017, venituri în sumă de S lei;
- anul 2018, venituri în sumă de 0 lei;
- anul 2019, venituri în sumă de 0 lei.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei*

Petenta susține că pentru perioada 26.06.2014-01.02.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază de impunere în sumă de S lei și o taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei (S lei x24%), neținând cont de cotele diferențiate la calculul TVA.

Contestatoarea susține că avizul de inspecție fiscală, comunicat la data de 18.06.2020, a fost emis pentru perioada 26.06.2014-01.02.2015, perioada verificată de organele de inspecție fiscală fiind pentru perioada 01.03.2014-31.12.2017, fără ca extinderea perioadei verificate să-i fie comunicată și face trimitere la prevederile art.122 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta prezintă situația taxei pe valoarea adăugată, conform jurnalelor de cumpărări, jurnalelor de vânzări și bilanțelor de verificare, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2017, și anume:

#### ANUL 2014

- TVA deductibilă în sumă de S lei;
- TVA colectată în sumă de S lei;
- TVA de plată în sumă de S lei.

#### ANUL 2015

- TVA deductibilă în sumă de S lei;

-TVA colectată în sumă de S lei;

-TVA de plată în sumă de S lei.

#### ANUL 2016

-TVA deductibilă în sumă de S lei;

-TVA colectată în sumă de S lei;

-TVA de plată în sumă de S lei.

#### ANUL 2017

-TVA deductibilă în sumă de 0 lei;

-TVA colectată în sumă de 0 lei;

-TVA de plată în sumă de 0 lei.

Astfel, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2017, societatea susține că datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Petenta arată că a fost declarată inactivă de către organul fiscal începând cu data de 15.06.2016, conform art.92 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru nedepunerea declarațiilor prevăzute de lege, fiindu-i radiat și codul de TVA.

De asemenea, petenta mai susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de data la care societatea a devenit inactivă, dispunând calculul majorărilor și penalităților de întârziere până la data de 31.12.2019, în loc de 15.06.2016.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **Societatea XS.R.L. Iași**, în baza Avizului de inspecție fiscală nr.X, au stabilit în sarcina acesteia următoarele obligații de plată: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2014-31.12.2014, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2015-31.12.2019, taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2014-31.12.2017, așa cum rezultă din Anexa nr.2 bis la raportul de inspecție fiscală, aceste sume fiind contestate de petentă.

*Impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit de către organele de inspecție fiscală astfel:*

Urmare a verificării documentelor financiar-contabile aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2014, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de S lei, astfel:

-în perioada verificată, societatea nu a declarat în D 100- "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat" impozitul aferent veniturilor din prestări servicii în sumă de S lei;

-societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice prestarea serviciilor de către S.C. X S.R.L., în baza contractului nr.X (devize, situații de lucrări, rapoarte de activitate,

bonuri de consum, note de predare primire, procese verbale de recepție, etc.). Organele de inspecție fiscală nu au putut stabili ce reprezintă cheltuielile în sumă de S lei și dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de S lei și un impozit pe profit în sumă de S lei, calculat astfel:

- venituri totale realizate/nedecarate în sumă de S lei;
- cheltuieli totale în sumă de S lei;
- cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei;
- profit impozabil în sumă de S lei;
- impozit pe profit în sumă de S lei;
- impozit pe profit declarat de societate în sumă de 0 lei;
- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei.

Impozitul pe profit suplimentar în sumă de S lei a fost stabilit în baza prevederilor art.13 lit.a) art.14 lit.a), art.19 alin.(1), art.24 alin.(4) lit.f) și m) și art.112<sup>6</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și (2), art.81 alin.(1<sup>1</sup>), art.82 alin.(2) și (3) și art.83 alin.(3) pct.3 și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

*Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de **S lei** a fost stabilit de organele de inspecție fiscală astfel:*

Conform bilanțelor de verificare, societatea a înregistrat în perioada 01.01.2015-31.12.2019 venituri în sumă totală de S lei, pentru care a calculat și înregistrat în evidența contabilă un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, impozit ce nu a fost declarat la organul fiscal.

Urmare a verificării prin sondaj a documentelor care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, în jurnalele de vânzări și în bilanțele de verificare, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2015-31.12.2019 venituri impozabile în sumă de S lei, cărora le corespunde un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, astfel:

- anul 2015, venituri în sumă de S lei x 3%=S lei;
- anul 2016, venituri în sumă de S lei x 3%= S lei;
- anul 2017, venituri în sumă de S lei x 3%= S lei;
- anul 2018, venituri în sumă de 0 lei;
- anul 2019, venituri în sumă de 0 lei.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei a fost stabilit suplimentar în baza prevederilor art.art.112<sup>9</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.81 alin.(1<sup>1</sup>), art.82 alin.(2) și (3) și art.83 alin.(3) pct.3 și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.101 alin.(1), art.102 alin.(2) și (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare și art.47 și art.51 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală astfel:*

Societatea este înregistrată, conform vectorului fiscal, ca plătitor lunar de TVA în perioada 26.06.2014-01.02.2015, iar conform informațiilor din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru această perioadă nu a depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA.

Începând cu data de 15.06.2016, societatea a fost declarată contribuabil inactiv ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În urma analizei datelor din bilanțul contabil la data de 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat o cifră de afaceri care depășește plafonul de 65.000 euro(220.000 lei), fapt pentru care, începând cu data de 01.01.2014, aceasta devine plătitoare de TVA conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 și lit.b) și art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deși societatea a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 15.06.2016, aceasta a desfășurat activitate atât după această dată, cât și în perioada 01.02.2015-15.06.2016, fapt pentru care în baza prevederilor art.11 alin.(8) și (9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este supusă obligației de plată a TVA colectată.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA de plată pentru perioada verificată.

Urmare a verificării prin sondaj a documentelor care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, organele de inspecție fiscală au constatat că, din activitatea desfășurată, societatea a realizat venituri din prestări servicii în sumă de S lei, conform facturilor fiscale emise în perioada 01.01.2014-31.12.2019, pentru care avea obligația colectării/declarării TVA în sumă de S lei, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) și art.134<sup>42</sup> alin.(1) și (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.11 alin.(8) și (9), art.280 alin.(1)-(4), art.281 alin.(1), art.282 alin.(1) și (2) lit.a), art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta solicită anularea deciziei de impunere contestate.

**III.** Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

**A.Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei**

Impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit astfel de organele de inspecție fiscală:

- venituri totale realizate/nedeclareate în sumă de S lei;
- cheltuieli totale în sumă de S lei;
- cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei;
- profit impozabil în sumă de S lei;
- impozit pe profit în sumă de S lei;
- impozit pe profit declarat de societate în sumă de 0 lei;
- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei.

Societatea a fost înregistrată ca plătitoare de impozit pe profit, conform vectorului fiscal, în perioada 01.03.2010-31.01.2013. Începând cu data de 01.02.2013, aceasta devine plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, urmare a îndeplinirii condițiilor prevăzute de lege.

La data de 31.12.2013, conform bilanțului contabil la 31.12.2013, petenta a înregistrat o cifră de afaceri de S lei, depășind plafonul de 65.000 euro (220.000 lei), astfel că, începând cu data de 01.01.2014, aceasta devine plătitoare de impozit pe profit.

Petenta nu a depus la organul fiscal formularul 010 "Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni/Declarație de radiere pentru persoane juridice, asocieri și alte entități fără personalitate juridică", prin care să se menționeze depășirea cifrei de afaceri și să se facă trecerea de la plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderii la plătitor de impozit pe profit.

De asemenea, în anul 2014, petenta nu a depus declarațiile 100- "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", singurele declarații depuse fiind declarațiile 112 "Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate".

Bilanțul contabil aferent anului 2014 a fost depus la data de 09.08.2020, după finalizarea inspecției fiscale, fiind înregistrat la organul fiscal sub nr.X.

**1. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au luat în calcul, la stabilirea profitului impozabil, veniturile în sumă de S lei înregistrate în balanța de verificare la data de 31.12.2014, prezentată organelor de inspecție fiscală, nedeclareate, și cheltuieli totale în sumă de S lei, înregistrate în aceeași balanță de verificare, în condițiile în care petenta prezintă în susținerea contestației o altă balanță de verificare la data de 31.12.2014 din care rezultă că a obținut venituri în sumă de S lei și cheltuieli totale în sumă de S lei.**

**În fapt**, petenta a înregistrat în anul 2014 venituri din prestări servicii în sumă de S lei și cheltuieli totale în sumă de S lei, așa cum rezultă din balanța prezentată în timpul inspecției fiscale.

În anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X, organele de inspecție fiscală detaliază facturile emise pentru fiecare client în parte, valoarea totală a facturilor emise, fără TVA fiind în sumă de S lei.

În contestația formulată, petenta susține că a obținut în anul 2014 venituri totale în sumă de S lei și cheltuieli totale în sumă de S lei și prezintă în susținerea acestei afirmații o altă bilanță de verificare decât cea prezentată organelor de inspecție fiscală.

**În drept**, art.19 alin.(1) și art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

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

**“Art.34-(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la [art. 35](#).”**

Din prevederile legale de mai sus rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și că declararea și plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III, definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv fiind efectuată până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, respectiv până la data de 25 februarie, inclusiv, a anului următor.

Referitor la declararea impozitului pe profit, Anexa nr.8- *Instrucțiuni de completare a formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", cod 14.13.01.99/bs*, din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

**“1. Termenul de depunere a declarației:**

**(...)**

**1.2. Trimestrial, pentru obligațiile de plată reprezentând:**

**a) plăți anticipate, în contul impozitului pe profit anual, datorate de societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și de sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine;**



**b) impozit pe profit datorat de persoane juridice române, altele decât cele prevăzute la lit. a), precum și de către persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene\*);**

**c) impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice, rezidente și nerezidente\*);**

(...)

**\*) Pentru declararea impozitului pe profit datorat, în cursul anului, formularul se completează pentru trimestrele I - III.**

(...)

**3.1.2. (1) Pentru obligațiile prevăzute la pozițiile 2 - 4 din Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul de stat, prevăzut în [anexa nr. 15](#) la ordin, datorate în conformitate cu prevederile [art. 34](#) alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru trimestrele I - III, formularul se completează astfel:**

**Rândul 1 "Suma datorată" - se înscrie suma reprezentând impozitul pe profit datorat pentru perioada de raportare, calculată ca diferență între impozitul pe profit stabilit, cumulat de la începutul anului, la sfârșitul perioadei de raportare și impozitul pe profit stabilit, cumulat de la începutul anului, la sfârșitul perioadei precedente celei de raportare, în situația în care cumulat, în perioada de raportare, s-a înregistrat profit impozabil.**

**În situația în care în perioada de raportare s-a înregistrat pierdere fiscală sau scăderea profitului impozabil, la rândul 1 din formular se va înscrie cifra 0 (zero).**

**Rândul 2 "Suma de plată" - se înscrie suma de la rândul 1."**

De asemenea, Anexa 9- INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04 din același ordin prevede că:

**"I. Depunerea declarației**

**1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 25 martie inclusiv a anului următor. Contribuabilii prevăzuți la [art. 34](#) alin. (5) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor. Declarația se depune la organul fiscal în a cărei evidență fiscală contribuabilul este înregistrat ca plătitor de impozite, taxe și contribuții."**

Astfel, petenta avea obligația să declare trimestrial impozitul pe profit aferent trimestrelor I-III 2014 și până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor, declarația anuală.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.55, art.58 alin.(1), art.64 alin.(1) și art.124 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

**“Art.55-(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.**

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

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

**b) solicitarea de expertize;**

**c) folosirea înscrisurilor;**

**d) efectuarea de constatări la fața locului;**

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

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

**“Art.58- (1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană imputernicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.”**

**“Art.64 -(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”**

**“Art.124- (2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”**

Din prevederile legale de mai sus rezultă că pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la folosirea înscrisurilor, contribuabilul/plătitorul având obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri și că contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

-petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o balanță de verificare la 31.12.2014, balanță din care rezultă că în acel an a realizat venituri din prestări servicii în sumă de S lei și cheltuieli totale în sumă de S lei;

- organele de inspecție fiscală detaliază, în anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X, facturile emise pentru fiecare client în parte, valoarea totală a facturilor emise, fără TVA fiind în sumă de S lei;

-organele de inspecție fiscală au luat în calcul cheltuielile înregistrate de petentă în anul 2014, în sumă totală de S lei;

-petenta susține că a obținut în anul 2014 venituri totale în sumă de S lei și cheltuieli totale în sumă de S lei și prezintă în susținerea acestei afirmații o altă bilanță de verificare decât cea prezentată organelor de inspecție fiscală;

-petenta depune bilanțul contabil aferent anului 2014 la data de 09.08.2020, după finalizarea inspecției fiscale, fiind înregistrat la organul fiscal sub nr.X;

-datele din bilanț coincid cu cele înscrise în bilanța de verificare la 31.12.2014, prezentată în susținerea contestației, și nu cu cele din bilanța de verificare prezentată organelor de inspecție fiscală.

Se reține faptul că profitul brut stabilit de organele de inspecție fiscală, în baza bilanței de verificare la data de 31.12.2014, prezentată acestora este în sumă de S lei (S lei -S lei), față de profitul brut stabilit în baza bilanței de verificare la 31.12.2014, prezentată în susținerea contestației, în sumă de S lei (S lei -S lei). Astfel, petenta susține că datorează un impozit pe profit mai mare decât cel stabilit de organele de inspecție fiscală pentru anul 2014.

Având în vedere faptul că, pe perioada desfășurării inspecției fiscale, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală o bilanță de verificare la data de 31.12.2014, iar în susținerea contestației o altă bilanță de verificare, cu alte date, că bilanțul la 31.12.2014 a fost depus de petentă după comunicarea deciziei de impunere contestată, precum și de faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea impozitului pe profit înscrisele puse la dispoziție chiar de contestatoare, organul de soluționarea contestației nu poate ține seama de documentele întocmite ulterior emiterii deciziei de impunere contestată, astfel că, în conformitate cu dispozițiile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Societatea X S.R.L. Iași**, pentru acest capăt de cerere.

***2. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au luat în calcul, la stabilirea profitului impozabil, veniturile în sumă de S lei, în condițiile în care factura fiscală nr.X/30.06.2014, în sumă totală de S lei, nu este înregistrată în evidența contabilă, iar factura nr.X/30.04.2014, în sumă de -S lei nu a***

**fost prezentată nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, aceste venituri nefiind declarate.**

**În fapt**, petenta a emis factura nr.X/30.06.2014, în sumă totală de S lei, către S.C. X S.R.L., fără a o înregistra în evidența contabilă.

De asemenea, petenta înregistrează în evidența contabilă factura nr.X/30.04.2014, în sumă de -S lei, dar nu prezintă organelor de inspecție fiscală această factură.

Petenta susține că ambele facturi au fost înregistrate în evidența contabilă și transmite prin e-mail Jurnalul de vânzări pe luna iunie 2014, respectiv Registrul jurnal pentru luna decembrie 2014.

**În drept**, art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

**“Art.6-(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”**

Din prevederile legale de mai sus rezultă că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că factura nr.nr.X/30.06.2014, în sumă totală de S lei, este înregistrată în evidența contabilă deoarece, așa cum rezultă din Lista ieșirilor pentru anul 2014, transmisă prin e-mail de către organele de inspecție fiscală, această factură nu apare în această listă.

De altfel, așa cum s-a precizat la punctul 1 din prezenta decizie, petenta și-a modificat evidența contabilă după încheierea inspecției fiscale, prezentând în susținerea contestației alte documente decât cele prezentate organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește factura nr.X/30.04.2014, se reține faptul că aceasta apare înregistrată în Fișa analitică cont 704, la poziția 46, însă nu apare în Lista ieșirilor pentru anul 2014. De altfel, petenta nu a prezentat factura respectivă nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, astfel că acestea au majorat veniturile impozabile ale anului 2014 cu suma de S lei.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat veniturile aferente anului 2014 cu suma de S lei, astfel că, în conformitate cu dispozițiile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Societatea X S.R.L. Iași**, pentru acest capăt de cerere.

**3. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile prestate de S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de venituri impozabile.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2014-31.12.2014, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu prestările de servicii, în sumă totală de S lei (S lei - S lei - S lei), cu TVA, de la S.C. X S.R.L., în baza Contractului de prestări servicii de evaluare a parcului IT nr.X/05.02.2014.

Suma de S lei (S lei +S lei) reprezintă suma scăzută în baza Procesului verbal de compensare nr.X/31.12.2014.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice prestarea serviciilor de către S.C.X S.R.L.Iași, în baza Contractului nr.X/05.02.2014 (devize, situații de lucrări, rapoarte de activitate, bonuri de consum, note de predare primire, procese verbale de recepție, etc.).

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili ce reprezintă aceste cheltuieli și dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

**În drept**, art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

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

Așadar, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Totodată, în cadrul aceluiași art.21, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

**“Art.21-(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**(...)**

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”**

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

**“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

**- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

**- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. [...]**”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu respectivele servicii.

În Contractul de prestări servicii de evaluare a parcului IT nr.X/05.02.2014, încheiat între petentă și S.C. X S.R.L. Iași, sunt prevăzute următoarele:

*-”4.1. Prestatorul, se obligă să furnizeze servicii de evaluare a parcului IT, în perioada/perioadele convenite...”;*

*-” 6 Documentele contractului*

*6.1.-Documentele prezentului contract sunt:*

*Anexa nr.I: Oferta de servicii;*  
*Anexa nr.II: Oferta financiară;*  
*Anexa nr.III: Lista locațiilor de evaluat;*  
*Anexa nr.IV: Procedura de lucru;*  
*Anexa nr.V: Formulare și alte documente relevante.”*

*-”Anexa IV-PROCEDURA DE EVALUARE A PARCULUI IT  
EON”*

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-din Contractul de prestări servicii de evaluare a parcului IT nr.X/05.02.2014 rezultă că prestatorul, S.C. X S.R.L. Iași, efectuează evaluarea parcului IT aparținând petentei;

-din bilanța de verificare la data de 31.12.2014, prezentată de petentă organelor de inspecție fiscală, rezultă că în anul 2014 aceasta deținea doar mobilier de birou, în valoare de S lei, la sfârșitul anului soldul fiind zero;

-contractul de prestări servicii, depus de petentă în susținerea contestației, conține doar anexa nr.IV;

-în Anexa nr.IV este prevăzută procedura de evaluare a parcului IT aparținând EON și nu petentei;

-din devizele de lucrări prezentate de societate în susținerea contestației rezultă că un număr de angajați ai S.C. X S.R.L. s-a deplasat la anumite adrese, care nu au nicio legătură cu petenta, devizele respective nefiind semnate și ștampilate de beneficiarul serviciilor. De asemenea, din devize nu rezultă ce servicii au fost prestate și pentru cine, sumele din devize nu coincid cu sumele din facturi, acestea neputând fi identificate cu facturile emise de S.C. X S.R.L. Iași;

-valoarea serviciilor prestate de S.C. X S.R.L. Iași către petentă este în sumă de S lei, așa cum rezultă din Fișa analitică partener X S.R.L., pentru perioada ianuarie 2014-decembrie 2014, pusă la dispoziție organelor de inspecție fiscală în timpul verificărilor efectuate, și nu de S lei, așa cum precizează petenta. Fișa analitică partener X S.R.L., depusă de petentă în susținerea contestației, din care rezultă că au fost prestate servicii de către S.C. X S.R.L. Iași în valoare de S lei, este aferentă perioadei ianuarie 2014-iunie 2014.

Astfel, se reține faptul că deținerea unor facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile facturate de S.C. X S.R.L. Iași, contribuabilul trebuie să justifice cu documente faptul că achizițiile de bunuri și servicii în cauză, au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Mai mult, se reține că potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014:

**„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.**

**Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.**

**La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.**

**În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”**

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor. Astfel, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin urmare, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității cheltuielilor înscrise în facturile emise de S.C. X S.R.L. Iași, fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, în speță se reține Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu



constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

În speță, s-a analizat dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă de către societate în baza Contractului de prestări servicii de evaluare a parcului IT nr.X/05.02.2014, constatându-se faptul că, așa cum s-a reținut mai sus, din punct de vedere fiscal contestatoarea nu a justificat cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de venituri impozabile.

Prin urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Societatea X.S.R.L. Iași**, pentru acest capăt de cerere.

\* \* \*

Având în vedere faptul că la punctul A, subpunctele 1-3, din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația, sumele care au făcut obiectul acestor puncte reprezentând influențe care au condus la stabilirea impozitului pe profit în sumă de S lei, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei**.

**B.Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, în condițiile în care argumentele prezentate de petentă, în susținerea contestației, nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală**

**În fapt**, conform bilanțelor de verificare, societatea a înregistrat în perioada 01.01.2015-31.12.2019 venituri în sumă totală de S lei, pentru care a calculat și înregistrat în evidența contabilă un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, impozit ce nu a fost declarat la organul fiscal.

Urmare a verificării prin sondaj a documentelor care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, în jurnalele de vânzări și în bilanțele de verificare, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2015-31.12.2019 venituri impozabile în sumă de S lei, cărora le

corespunde un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei, astfel:

- anul 2015, venituri în sumă de S lei x 3%=S lei;
- anul 2016, venituri în sumă de S lei x 3%= S lei;
- anul 2017, venituri în sumă de S lei x 3%= Sei;
- anul 2018, venituri în sumă de 0 lei;
- anul 2019, venituri în sumă de 0 lei.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de S lei a fost stabilit suplimentar în baza prevederilor art.art.112<sup>9</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.81 alin.(1<sup>1</sup>), art.82 alin.(2) și (3) și art.83 alin.(3) pct.3 și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.101 alin.(1), art.102 alin.(2) și (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art.47 și art.51 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține că veniturile luate în calcul de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea impozitului pe veniturile microîntreprinderii nu corespund cu cele din evidența contabilă și că impozitul datorat pentru perioada 01.01.2015-31.12.2019 este în sumă de S lei, nu S lei, așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală.

Astfel, petenta a înregistrat în evidența contabilă următoarele venituri:

- anul 2015, venituri în sumă de S lei;
- anul 2016, venituri în sumă de S lei;
- anul 2017, venituri în sumă de S lei;
- anul 2018, venituri în sumă de 0 lei;
- anul 2019, venituri în sumă de 0 lei.

**În drept**, art.112<sup>3</sup>, art.112<sup>5</sup>, art.112<sup>7</sup> și art.112<sup>9</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

**“Art.112<sup>3</sup> 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 pe veniturile microîntreprinderilor este 3%.”**

**“Art.112<sup>7</sup>-(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 și 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 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;

j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.”

“Art.112<sup>9</sup>-(1) Calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

(2) Microîntreprinderile au obligația de a depune, până la termenul de plată a impozitului, declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

(3) Obligația fiscală reglementată de prezentul titlu reprezintă venit al bugetului de stat.”

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.49, art.51, art.53 și art.56 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.49 Impozitul stabilit prin prezentul titlu, denumit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se aplică asupra bazei impozabile determinate potrivit art. 53.”

“Art.51- (1) Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

a) 1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți salariați;

b) \*\*\* Abrogată

c) 3%, pentru microîntreprinderile care nu au salariați.”

“Art.53-(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 pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;**

**e<sup>1</sup>) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;**

**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 aferente creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;**

**j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul "709", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;**

**k) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;**

**l) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;**

**m) veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.”**

**“Art.56-(1) Calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.**

**(...)**

**(2) Microîntreprinderile au obligația de a depune, până la termenul de plată a impozitului, declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.”**

Speței îi sunt aplicabile prevederile art.81 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

**“Art.81- (1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.”**

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.101 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

**“Art.101-(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea.”**

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta a prezentat în susținerea contestației alte bilanțe de verificare la 31.12.2015, 31.12.2016 și 31.12.2017 decât cele prezentate organelor de inspecție fiscală. Astfel:

-din bilanța de verificare la 31.12.2015, depusă de petentă în susținerea contestației, rezultă că în acest an a realizat venituri în sumă de S lei, iar din cea prezentată organelor de inspecție fiscală, în timpul efectuării inspecției fiscale, rezultă venituri în sumă de S lei;

-din bilanța de verificare la 31.12.2016, depusă de petentă în susținerea contestației, rezultă că în acest an a realizat venituri în sumă de S lei, iar din cea prezentată organelor de inspecție fiscală, în timpul efectuării inspecției fiscale, rezultă venituri în sumă de S lei;

-din bilanța de verificare la 31.12.2017, depusă de petentă în susținerea contestației, rezultă că în acest an a realizat venituri în sumă de S lei, aceeași sumă regăsindu-se și în bilanța de verificare la data de 31.12.2017 prezentată organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că în anul 2016, petenta nu a înregistrat în evidența contabilă factura nr.X/31.10.2016, emisă către CMI X, în sumă de S lei, iar în anul 2017, factura nr.X/29.11.2017, emisă tot către CMI X, în sumă de S lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile impozabile pentru anii 2016 și 2017, înregistrate în bilanțele de verificare prezentate de către petentă, cu suma de S lei, rezultând următoarele:

-venituri anul 2016 în sumă de S lei (S lei +S lei);

-venituri anul 2017 în sumă de S lei (S lei +S lei).

Trebuie avute în vedere și prevederile art.55, art.58 alin.(1), art.64 alin.(1) și art.124 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

**“Art.55-(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.**

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

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

**b) solicitarea de expertize;**

**c) folosirea înscrisurilor;**

**d) efectuarea de constatări la fața locului;**

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

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

**“Art.58- (1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.”**

**“Art.64 -(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”**

**“Art.124- (2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”**

Din prevederile legale de mai sus rezultă că pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la folosirea înscrisurilor, contribuabilul/plătitorul având obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri și că contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale.

Având în vedere faptul că, pe perioada desfășurării inspecție fiscale, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală balanțe de verificare la data de 31.12.2015, 31.12.2016 și 31.12.2017, în care sunt înscrise anumite venituri, iar în susținerea contestației alte balanțe de verificare, cu alte venituri, că aceasta nu a înregistrat în evidența contabilă factura nr.X/31.10.2016, în sumă de S lei, și factura nr.X/29.11.2017, tot în sumă de S lei, emise către CMI X, precum și de faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea impozitului pe veniturile microîntreprinderii înscrisurile puse la dispoziție chiar de contestatoare (balanțe de verificare, fișa partener), organul de soluționarea contestației nu poate ține seama de documentele întocmite ulterior emiterii deciziei de impunere contestată, astfel că, în conformitate cu dispozițiile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația

formulată de **Societatea X S.R.L. Iași**, pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de **S lei**.

**C.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei**

**Cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2014-31.12.2017, în sumă de S lei, în condițiile în care nu au verificat și nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în anumite perioade, iar pentru perioada de dinainte și de după perioada avizată (26.06.2014-01.02.2015), prin Avizul de inspecție fiscală nr.F-IS X/15.06.2020, respectiv 01-01.2014-25.06.2014 și 02.02.2015-31.12.2017, organele de inspecție fiscală nu au emis aviz pentru extinderea perioadei verificate**

**În fapt**, societatea este înregistrată, conform vectorului fiscal, ca plătitor lunar de TVA în perioada 26.06.2014-31.01.2015, iar conform informațiilor din baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru această perioadă nu a depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA.

În perioada 01.02.2015-14.06.2016, societatea a avut codul de TVA anulat.

Începând cu data de 15.06.2016, societatea a fost declarată contribuabil inactiv ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

În urma analizei datelor din bilanțul contabil la data de 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat o cifră de afaceri care depășește plafonul de 65.000 euro (220.000 lei), fapt pentru care, începând cu data de 01.01.2014, aceasta devine plătitoare de TVA conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 și lit.b) și art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deși societatea a avut codul de TVA anulat începând cu data de 01.02.2015 și a fost declarată contribuabil inactiv începând cu data de 15.06.2016, aceasta a desfășurat activitate atât după această dată, cât și în perioada 01.02.2015-15.06.2016, fapt pentru care în baza prevederilor art.11 alin.(8) și (9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este supusă obligației de plată a TVA colectată.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA de plată pentru perioada verificată.

Urmare a verificării prin sondaj a documentelor care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, organele de inspecție fiscală au constatat că, din activitatea desfășurată, societatea a realizat venituri din prestări servicii în sumă de S lei, conform facturilor fiscale emise în perioada 01.01.2014-31.12.2019, pentru care avea obligația colectării/declarării TVA în sumă de S lei, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) și art.134<sup>42</sup>

alin.(1) și (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.11 alin.(8) și (9), art.280 alin.(1)-(4), art.281 alin.(1), art.282 alin.(1) și (2) lit.a), art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor înregistrate pentru întreaga perioadă verificată, fără a acorda dreptul de deducere aferent achizițiilor în perioadele în care petenta avea acest drept.

**1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2014-25.06.2014**

**În fapt**, în urma analizei datelor din bilanțul contabil la data de 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat o cifră de afaceri care depășește plafonul de 65.000 euro (220.000 lei), fapt pentru care, începând cu data de 01.01.2014, aceasta devine plătitoare de TVA conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 și lit.b) și art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru această perioadă, organele de inspecție fiscală doar au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor înregistrate, neacordând dreptul de deducere aferent achizițiilor efectuate.

**În drept**, art.125<sup>1</sup>, art.126 alin.(1), art.152 alin.(1) și (6) și art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd că:

**Codul fiscal**

**"Art. 125<sup>1</sup> - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

(...)

**18. persoană impozabilă are înțelesul [art. 127](#) alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;**

(...)

**20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile [art. 127](#) alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;**

**21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;"**

**"Art.126-(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.152-(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform [art. 125<sup>^</sup>1](#) alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la [art. 126](#) alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).

(...)

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform [art. 153](#). Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform [art. 153](#).”

“Art.153-(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform [art. 145](#) alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform [art. 141](#) alin. (3).

(...)

(7) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(8) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.”

#### Norme metodologice

“62.(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

(...)

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform [art. 153](#) din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.

(...)

(5) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, au dreptul să ajusteze în primul decont decont după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la [art. 145](#) - 149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost

**înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;**

**b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția ca, în cazul bunurilor de capital, perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la [art. 149](#) alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la data respectivă. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile [art. 149](#) din Codul fiscal;**

**c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, inclusiv taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform [art. 134<sup>2</sup>](#) alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată;**

**d) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform [art. 134<sup>2</sup>](#) alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de taxă.**

**(...)**

**(7) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (5) și (6), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la [art. 145](#) - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform [art. 153](#) din Codul fiscal.**

**(8) Persoanele impozabile care au aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderi mici prevăzut la [art. 152](#) din Codul fiscal și care au fost înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 153](#) alin. (1) lit. b) sau c) din Codul fiscal, dacă ulterior înregistrării realizează numai operațiuni fără drept de deducere, vor solicita scoaterea din evidență**

**conform art. 153 alin. (11) din Codul fiscal. Dacă, ulterior scoaterii din evidență, aceste persoane impozabile vor realiza operațiuni care dau drept de deducere a taxei, vor aplica prevederile art. 152 din Codul fiscal.”**

Conform reglementărilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 65.000 euro, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere aceste dispoziții legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data înregistrării.

Referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate în perioada 01.01.2014-25.06.2014, perioadă în care petenta nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, deși a depășit plafonul de scutire prevăzut de lege, speței îi sunt aplicabile prevederile din Hotărârea pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în data de 9 iulie 2015, în cauza C-183/14 Salomie și Oltean, care precizează:

*“1) Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.*

*2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie*

*în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.”*

Referitor la aplicarea deciziilor CJUE în raport cu dispozițiile legale naționale în materie, precum și în ceea ce privește efectele acestor decizii asupra situațiilor petrecute anterior pronunțării Curții, urmare a solicitărilor Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București, din adresa nr.X/13.08.2015, Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a comunicat următoarele, prin adresa nr.X/30.09.2015:

*“Astfel, în ceea ce privește determinarea obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată în cazul persoanelor impozabile care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA la momentul când aveau această obligație, organele fiscale trebuie să aplice Hotărârea CJUE pronunțată în cauza C-183/2014 Salomie și Oltean, respectiv trebuie să determine diferența dintre taxa pe valoarea adăugată pe care aveau obligația să o colecteze persoanele respective și taxa pe care aveau dreptul să o deducă, fără a amâna exercitarea dreptului de deducere până la înregistrarea acestora în scopuri de TVA și depunerea primului decont de taxă.”*

Tinând seama de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a stabili taxa pe valoarea adăugată ca diferență dintre taxa pe valoarea adăugată pe care petenta avea obligația să o colecteze și taxa pe care avea dreptul să o deducă, fără a amâna exercitarea dreptului de deducere până la înregistrarea acesteia în scopuri de TVA și depunerea primului decont de taxă.

De asemenea, se reține faptul că dreptul de deducere nu poate fi refuzat dacă sunt îndeplinite cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului, aspecte care nu au fost verificate de către organele de inspecție fiscală.

## **2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 26.06.2014-31.01.2015**

**În fapt**, petenta se înregistrează ca plătitoare de TVA începând cu data de 26.06.2014, conform vectorului fiscal fiind plătitoare de TVA lunar.

Începând cu data de 01.02.2015, petentei i-a fost anulată din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art.153 alin.(9) lit. d) din Lgea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 26.06.2014-31.01.2015, petenta nu depune deconturi de TVA, dar înregistrează în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată deductibilă. Societatea susține că deține facturi fiscale de achiziție ce au fost evidențiate în contabilitate.

Pentru această perioadă, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de societate.

**În drept,** art.145 alin.(1) și (2), art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

**“Art.145-(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

(...)

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

**a) operațiuni taxabile;”**

**“Art.146-(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**#M128**

**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;**

**b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform [art. 150](#) alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#) sau documentele prevăzute la [art. 155^1](#) alin. (1);”**

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155. Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestuia în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C- 332/15, punctul 45).

În special, *“Înregistrarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitățile prevăzută la articolul 213 din această directivă nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept.”* (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C- 183/14, punctul 60).

În plus, Curtea a statuat că *“(...)faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod clar ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării.”* (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C- 183/14, punctul 63).

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să verifice dacă sunt întrunite cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte de petentă, în pofida neîndeplinirii obligațiilor privind condițiile de formă care îi este reproșată (nedeținerea deconturilor de TVA).

În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, punctul 28, și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C- 101/16, punctul 39).

Se reține faptul că dreptul de deducere nu poate fi refuzat dacă sunt îndeplinite cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului, aspecte care nu au fost verificate de către organele de inspecție fiscală.

Tinând seama de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să verifice dacă sunt îndeplinite cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte de petentă, în pofida neîndeplinirii obligațiilor privind condițiile de formă (nedeținerea deconturilor de TVA), și să acorde acesteia dreptul de deducere a taxei pe

valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în perioada 26.06.2014-01.02.2015, perioadă în care era înregistrată în scopuri de TVA.

**3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.02.2015-31.12.2017**

**În fapt**, începând cu data de 01.02.2015, petentei i-a fost anulată din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art.153 alin.(9) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, începând cu data de 15.06.2016, petenta este declarată contribuabil inactiv, conform Deciziei nr.X/19.05.2016.

Pentru această perioadă petenta nu depune deconturi de TVA, dar înregistrează TVA deductibilă și TVA colectată în evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de petentă în această perioadă.

**În drept**, art.11 alin.(1<sup>3</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

**“Art.11-(1<sup>3</sup>)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 h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile [titlului VI](#), aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau de servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit [titlului VI](#), se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la [art. 156<sup>2</sup>](#) depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:**

**a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;**

**b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile [art. 149](#);**

**c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform [art. 134<sup>2</sup>](#) alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.”**



Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

**“Art.11-(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor [art. 316](#) alin. (11) lit. c) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile [titlului VII](#), aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform [art. 316](#) alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la [art. 323](#) deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform [art. 316](#) alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform [art. 323](#).”**

Astfel, din prevederile legale de mai sus rezultă că persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA sunt supuse obligației de plată a TVA colectate aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă și că după reînregistrarea în scopuri de TVA, persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la [art. 323](#) deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în perioada în care petenta era declarată contribuabil inactiv, speței îi sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, și anume:

**“(6) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform [Codului de procedură fiscală](#), care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de prezentul cod, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform [art. 316](#) alin. (12), persoana**

**impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la [art. 323](#) depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform [art. 316](#) alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, contribuabilii emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform [art. 323](#). În situația în care inactivitatea și reactivarea, potrivit [Codului de procedură fiscală](#), sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile respective vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor [titlului II](#), începând cu trimestrul reactivării. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor [titlului II](#), prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de [Codul de procedură fiscală](#), iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor [titlului II](#), începând cu trimestrul reactivării.**

Astfel, și în această situație, dreptul de deducere aferent achizițiilor efectuate se poate exercita prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la [art. 323](#) depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile, contribuabilii declarați inactivi care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, fiind supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de Codul fiscal.

În ceea ce privește motivația petentei precum că nu a fost avizată cu privire la extinderea inspecției fiscale, se rețin următoarele:

-Avizul de inspecție fiscală nr.F-IS X/15.06.2020 a fost emis pentru verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 26.06.2014-01.02.2015;

-în decizia de impunere contestată este trecută ca fiind verificată taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 26.06.2014-01.02.2015;

-în Raportul de inspecție fiscală nr.F-IS X este trecută ca fiind verificată taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2014-31.12.2019;

-din Anexa nr.2 BIS la raportul de inspecție fiscală rezultă că taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2014-31.12.2017.

Astfel, perioada verificată la taxa pe valoarea adăugată diferă de la un document la altul.

Mai mult decât atât, se reține faptul că în conformitate cu prevederile art.122 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:**

**a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;**

**b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;**

**c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;**

Astfel, pentru extinderea inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația de emitere a altui aviz de inspecție fiscală.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea cerințelor de fond pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de petentă în perioada 01.01.2014-31.01.2015, precum și de faptul că nu au avizat societatea în legătură cu extinderea inspecției fiscale pentru taxa pe valoarea adăugată, pentru perioadele 01.01.2014-25.06.2014 și 02.02.2015-31.12.2017, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, astfel că se vor aplica dispozițiile art.129, art. 276 alin.(1) și art. 279 alin. (3) și alin. (4) art. 276 alin. (1) coroborat cu art. 279 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

**“Art.129- (1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit [art. 279](#) se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală refac inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor [art. 276](#) alin. (3).**

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

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

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

**„Art.276-(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”**

**“Art.279- (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.**

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

coroborate cu prevederile pct. 11.4. și pct. 11.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora:

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

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

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, urmând ca în termen de 30 de zile, organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere la reverificare și modul de calcul a taxei pe valoarea adăugată colectată (prin extragerea acesteia din valoarea veniturilor sau prin adăugare la acestea), precum și aplicarea cotei de TVA corespunzătoare fiecărei perioade.

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) și art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

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

**“Art.50- (1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.**

**(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.**

**(3) Dispozițiile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul actelor administrative fiscale prevăzute la art. 49 alin. (3), inclusiv cele transmise spre administrare organelor fiscale centrale, rămase definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite decizie de anulare.”**

\* \* \*

În ceea ce privește susținerea petentei precum că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de data la care societatea a devenit inactivă, dispunând calculul majorărilor și penalităților de întârziere până la data de 31.12.2019, în loc de 15.06.2016 (dată la care a devenit inactivă), facem precizarea că prin decizia de impunere contestată nu au fost calculate accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar și că până la această dată nu au fost emise decizii referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente acestor debite, așa cum precizează organul fiscal, prin e-mailurile din data de 08.09.2020 și 10.12.2020.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

## **DECIDE:**

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **Societatea XS.R.L. Iași**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **52.288 lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei impozit pe veniturile microîntreprinderii.

**2.Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabile în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-IS X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și același tipuri de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.**

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