



DECIZIA NR.10108/30.03.2020

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.A. din Botoșani, înregistrată la Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală sub nr.X, iar la Direcția
Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **S.C. X S.A. Botoșani**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Botoșani sub nr.JX, cod CAEN 4321- "Lucrări de instalații electrice", cu domiciliul fiscal în municipiul Botoșani, strada X nr.X județul Botoșani, administrator X prin avocat X, în baza Împuternicirii avocațiale seria BT/X, depusă în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani.

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

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

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 deciziei contestate, respectiv data de **14.11.2019**, așa cum

rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală nr.X, adresă pe care domnul X, în calitate de administrator, a semnat de primire și data depunerii contestației, respectiv **30.12.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală sub nr.X.

Contestația este semnată de către domnul avocat X, în calitate de împuternicit al societății, și are aplicată ștampila Societății Civile de Avocați "X ȘI ASOCIAȚII".

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la 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.S.C. X S.A. Botoșani formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, susținând următoarele:

Petenta apreciază că decizia de impunere contestată a fost emisă cu încălcarea dreptului de a fi ascultată. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene dreptul de a fi ascultat garantează oricărei persoane posibilitatea de a-și exprima în mod util și efectiv punctul de vedere în cursul procedurii administrative și înainte de adoptarea oricărei decizii susceptibile să îi afecteze în mod defavorabil interesele. Potrivit aceleiași jurisprudențe, regula potrivit căreia destinatarul unei decizii cauzatoare de prejudicii trebuie să aibă posibilitatea să își susțină observațiile înainte de adoptarea deciziei are drept scop ca autoritatea competentă să poată să țină cont în mod util de ansamblul elementelor relevante.

În ceea ce privește art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, petenta susține că analizarea tuturor elementelor de fapt și de drept relevante nu este o opțiune sau un drept pentru organul fiscal, ci o obligație.

Societatea mai afirmă că organele de inspecție fiscală au luat act despre faptul că reprezentantul contribuabilului susține că sumele cu care s-a înscris pe tabloul creanțelor în procedura insolvenței privind S.C. X S.R.L. sunt eronate și cuprind solduri creditoare viitoare, neștiind că prin cererea de creanță pot fi solicitate doar creanțe certe, lichide și exigibile, suma corectă de încasat fiind doar cea înregistrată în evidența contabilă, S lei.

Atât prin Nota explicativă dată la data de 17.07.2019, cât și prin cea dată în cursul inspecției fiscale, în data de 31.10.2019, societatea a

arătat că suma corectă de încasat de la S.C. X S.R.L., la data intrării acesteia în insolvență era în cuantum de S lei, creanța înscrisă pe tabloul creanțelor fiind reanalizată, fiind constatat faptul că a fost calculată eronat.

Această eroare provine din includerea contravalorii unor lucrări efectuate pentru S.C.X S.A. sau X S.A. și nu pentru S.C. X S.R.L., aceasta din urmă având doar calitatea de antreprenor general al respectivelor lucrări, dar și contravaloarea unor lucrări care urmau să fie efectuate în cursul anului 2019, dar care nu au mai fost efectuate la obiectivul "Extindere rețele de apă și canalizare Aglomerarea X-obiectiv SPAU 11".

În ceea ce privește punctul de vedere al contribuabilului, petenta susține că organele de inspecție fiscală s-au limitat doar la a preciza faptul că nu au fost aduse documente în susținerea celor precizate, în condițiile în care în contabilitatea societății figurează facturile fiscale emise în baza contractului încheiat cu S.C.X S.A. , în cadrul obiectivului "DN 18 Moisei-Iacobeni", nefigurând niciun fel de cheltuieli aferente lucrărilor pentru care au fost stabilite sume suplimentare de plată. Având în vedere că aceste lucrări nu au fost efectuate, nici nu s-a procedat la facturarea lor.

Societatea consideră că discuția cu contribuabilul și punctul de vedere exprimat de aceasta au fost doar în scopul de a bifa procedura obligatorie de îndeplinit de către organele de inspecție fiscală, acestea neavând în realitate intenția de a-l lua în considerare, de a-l analiza și de a justifica o eventuală respingere.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, petenta consideră că aceasta nu este datorată deoarece lucrările avute în vedere de organele de inspecție fiscală, pentru care s-a apreciat că a intervenit faptul generator al TVA, nu au fost efectuate.

Petenta mai susține că constatările organelor de inspecție fiscală se bazează strict pe cererea de admitere a creanței formulate de **S.C. X S.A.**, în dosarul nr.X al Tribunalului Botoșani-Secția Falimente, în urma căreia a fost înscrisă pe tabloul preliminar al creditorilor S.C. X S.R.L. cu suma totală de S lei, formată din:

- S lei-sume facturate și neachitate;
- S lei-garanții;
- S lei lucrări executate și nefacturate + S lei penalități de întârziere calculate până la data de 27.12.2018 (data înscrierii la masa credală);
- S lei lucrări executate și nefacturate + S lei penalități calculate până la data de 27.12.2018 (data înscrierii la masa credală).

Ulterior, petenta a procedat la reanalizarea creanței în cuantum total de S lei de către administratorul acesteia, ocazie cu care s-a constatat faptul că respectiva creanță a fost calculată în mod eronat, fiind întocmită în acest sens o notă internă.

Societatea susține că din sumele menționate mai sus, S.C. X S.R.L. îi datorează doar suma de S lei și suma de Sei.

În ceea ce privește suma de S lei, precum și penalitățile aferente în sumă de S lei, petenta susține că acestea reprezintă contravaloarea unor lucrări efectuate în cadrul contractelor de investiții “Extinderea rețelelor de apă și canalizare în ZAA/Aglomerarea X”, beneficiar fiind S.C. X S.A., în baza acordului contractual nr.X încheiat între această din urmă societate și S.C. X S.R.L. Lucrările urmau să fie efectuate în cursul anului 2019, fiind vorba despre un contract în derulare, care generează sume viitoare și certe, dar care nu erau datorate la data înscrierii la masa creanțelor. În executarea acestui contract au fost întocmite situații de lucrări, pentru a fi depuse la beneficiar, procesul verbal de recepție nefiind încheiat și în prezența beneficiarului final, fiind încheiat eronat.

Societatea afirmă că a executat lucrări și a facturat numai taxa de racordare, beneficiarul fiind S.C. XS.A.

În ceea ce privește suma de S lei, precum și penalitățile aferente în quantum de S lei, petenta susține că aceasta reprezintă contravaloarea unor lucrări efectuate în cadrul contractului de investiții “Proiectare și execuție DN 18 Moisei-Iacobi”, pentru remedierea lucrărilor rămase de executat-lot 1, beneficiarul fiind CNAIR. **S.C. X S.A.** a efectuat lucrările și le-a facturat către S.C. X S.A. , în baza contractului sectorial de lucrări nr.X/(28.06.2017, încheiat cu această societate, astfel că în mod eronat a fost înscrisă creanța de mai sus la masa creditorilor S.C. X S.R.L.

Ca și în cazul precedent, petenta a avut doar calitatea de antreprenor general în cadrul obiectivelor, însă lucrările efectuate de către aceasta nu au avut beneficiari alte societăți, către care au fost facturate serviciile prestate.

Având în vedere cele de mai sus, societatea susține că creanța de încasat de la S.C. X S.R.L. la data intrării acesteia în insolvență era în quantum de S lei debit principal și S lei penalități.

Petenta mai susține că, constatând eroarea săvârșită, a fost adresată o cerere către X Iași SPRL, administratorului judiciar al S.C. X S.R.L., și către S.C. X S.R.L. prin care s-a arătat că S.C. X S.A. renunță parțial la cererea de admitere a creanței, în baza căreia a fost înscrisă creanța în sumă de S lei pe tabloul de creanțe publicat în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr.X/18.02.2019 și s-a solicitat menținerea pe tablou doar cu suma de S lei, sumă compusă din:

- S lei sume facturate și neachitate;
- S lei garanții;
- S lei penalități contractuale aferente debitului principal, calculate de la scadență și până la data de 20.11.2018.

Având în vedere această cerere, administratorul judiciar are obligația de a înregistra la Tribunalul Botoșani și de a publica în Buletinul Procedurilor de Insolvență tabelul definitiv al creanțelor care va conține suma corectă, după ce toate contestațiile la creanțe vor fi soluționate.

Societatea afirmă că referitor la suma de S lei a fost încheiat contractul de cesiune de creanță din 21.03.2019 cu S.C. XS.R.L., iar ca

urmare a constatării calculului eronat al acestei sume a fost încheiat actul adițional din data de 20.11.2019, prin care a fost modificat obiectul contractului, fiind redus la suma de S lei.

Astfel, petenta consideră că în mod corect nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a facturat suma de S lei (fără TVA), respectiv penalitățile aferente.

De asemenea, petenta susține că pentru lucrările efectuate au fost întocmite situații de lucrări și înregistrate facturi către alte societăți, nefiind efectuate cheltuieli aferente unor eventuale lucrări către S.C. X S.R.L., astfel că este evident că nu au fost efectuate lucrări pentru această societate, în calitate de beneficiar.

Și în ceea ce privește impozitul pe profit și impozitul pe veniturile microîntreprinderii este valabil același raționament din care rezultă imposibilitatea calculării unor sume suplimentare cu aceste titluri.

Societatea susține că în ceea ce privește impozitul pe profit, baza de impunere nu s-a constituit de vreme ce lucrările avute în vedere de organele de inspecție fiscală, la momentul stabilirii sumelor suplimentare, nu au fost efectuate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.A. Botoșani, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.10.2018-31.12.2018, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, aferent perioadei 01.04.2018-30.09.2018 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.06.2018-31.07.2019.**

Impozitul pe profit în sumă de Sei a fost stabilit astfel:

Societatea figurează înregistrată, în perioada verificată, ca fiind plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a efectuat recepții a unor lucrări prestate în baza unor contracte de subantrepriză încheiate cu S.C. X S.R.L., în calitate de antreprenor.

În baza contractelor încheiate cu această societate, la pct.3.4 din fiecare contract, se precizează că se vor calcula penalități de 1% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție și până la data facturării acestor lucrări. Până la data efectuării inspecției fiscale facturile nu au fost emise., S.C. X S.R.L. declarându-și falimentul. S.C. X S.A. s-a înscris în tabloul creditorilor în data de 27.12.2018 ai S.C. X S.R.L., în baza proceselor verbale de recepție, însoțite de situații de lucrări în sumă de S lei (fără TVA), împreună cu penalități calculate în sumă totală de S lei.

Societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și nici nu a facturat valoarea lucrărilor recepționate în sumă totală de S și nici penalitățile în sumă de S lei.

Sumele ar fi trebuit înregistrate în evidența contabilă sub formă de venituri, astfel:

-S lei în luna iunie 2018, pentru PV de recepție din 24.06.2018;

-S lei în luna august 2018, pentru PV de recepție din data de 02.08.2018;

-S lei în luna decembrie 2018, penalități calculate și înregistrate în tabloul creditorilor S.C. X S.R.L., în data de 27.12.2018.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cu penalitățile în sumă de S lei, petenta depășește plafonul de 1.000.000 euro pentru trecerea la impozit pe profit și că dacă ar fi înregistrat aceste sume ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de impozit pe profit începând cu data de 01.10.2018, în baza art.52 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 01.10.2018-31.12.2018, societatea înregistrează în evidența contabilă:

-total venituri în sumă de Sei;

-total cheltuieli în sumă de S lei;

-cheltuieli nedeductibile în sumă de Slei;

-diferențe constatate de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei;

-rezultat fiscal stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei;

-impozit pe venit înregistrat de societate în sumă de S lei;

-impozit pe venit declarat de societate în sumă de S lei;

-impozit pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei;

-diferențe impozit stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei.

Astfel, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, calculat astfel: S lei diferențe constatate de organele de inspecție fiscală, reprezentând penalități contractuale + S lei venituri înregistrate de societate - S lei cheltuieli înregistrate de societate =S lei +S lei cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de societate=S lei x 16%=S lei -S lei impozit pe profit declarat de societate=S lei.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

Societatea figurează înregistrată, în perioada verificată, ca fiind plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a efectuat recepții a unor lucrări prestate în baza unor contracte de subantrepriză încheiate cu S.C. X S.R.L., în calitate de antreprenor.

În baza contractelor încheiate cu această societate, la pct.3.4 din fiecare contract, se precizează că se vor calcula penalități de 1% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție și până la data facturării acestor lucrări. Până la data efectuării inspecției fiscale facturile nu au fost emise, S.C. X S.R.L. declarându-și falimentul. **S.C. X S.A.** s-a înscris în tabloul creditorilor în data de 27.12.2018 ai S.C. X S.R.L., în baza proceselor verbale de recepție, însoțite de situații de lucrări în sumă de S lei (fără TVA), împreună cu penalități calculate în sumă totală de S lei.

Societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și nici nu a facturat valoarea lucrărilor recepționate în sumă totală de S și nici penalitățile în sumă de S lei.

Sumele ar fi trebuit înregistrate în evidența contabilă sub formă de venituri, astfel:

-S lei în luna iunie 2018, pentru PV de recepție din 24.06.2018;
-S lei în luna august 2018, pentru PV de recepție din data de 02.08.2018;

-S lei în luna decembrie 2018, penalități calculate și înregistrate în tabloul creditorilor S.C. X S.R.L., în data de 27.12.2018.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cu penalitățile în sumă de S lei, petenta depășește plafonul de 1.000.000 euro pentru trecerea la impozit pe profit și că dacă ar fi înregistrat aceste sume ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de impozit pe profit începând cu data de 01.10.2018, în baza art.52 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform celor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat o modificare a bazei impozabile cu suma de S lei, față de impozitul calculat și declarat de societate fiind constatate diferențe în sumă totală de S lei ($S \text{ lei} \times 1\% = S \text{ lei}$).

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost stabilită astfel:

- (-)S lei, reprezentând TVA nedeclarată de societate;
-S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor efectuate și recepționate pentru care nu au fost emise facturi. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a efectuat recepția unor lucrări prestate în baza unor contracte de subantrepriză încheiate cu S.C. X S.R.L. în calitate de antreprenor.

În contractele încheiate cu această societate se precizează că facturile se vor emite după recepția lucrărilor de către beneficiarul final. Până la data efectuării inspecției fiscale nu au fost emise facturi, S.C. X S.R.L. declarându-și falimentul. **S.C. X S.A.** s-a înscris în tabloul creditorilor în data de 27.12.2018 ai S.C. X S.R.L., în baza proceselor verbale de recepție, însoțite de situații de lucrări în sumă de S lei (fără TVA), TVA aferentă în sumă de S lei, împreună cu penalități calculate în sumă totală de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că societatea nu a înregistrat și nici nu a facturat valoarea lucrărilor recepționate (semnate și acceptate de către S.C. X S.R.L.) în sumă totală de S lei, cu TVA aferentă în sumă de S lei.

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

Aspecte procedurale

În ceea ce privește argumentele contestatei potrivit cărora în cauză a fost încălcat dreptul la apărare, se rețin următoarele:

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul la apărare și nu a acordat posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia, invocând în susținere dispozițiile art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală precum și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

La art.9 alin.(1), art.109 și art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“Art.9- Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

“Art.130-Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

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

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

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

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

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de

prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

“Art.109-Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 130](#) alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.”

Din prevederile legale invocate se reține faptul că, contribuabilul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală iar la încheierea acesteia despre constatările și consecințele lor fiscale.

De asemenea, înaintea luării unei decizii, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține faptul că organele de inspecție fiscală pentru informarea agentului economic și stabilirea stării de fapt fiscale reală au solicitat informații și lămuriri suplimentare.

Se reține că prin acțiunile sale (discuții pe parcursul desfășurării verificărilor efectuate și note explicative adresate reprezentanților societății), au fost întreprinse toate formele legale de informare a contribuabilului, prin reprezentanții săi desemnați. Toate acestea au fost întreprinse de către organele de inspecție fiscală, tocmai în vederea identificării și luării în considerare a circumstanțelor edificatoare fiecărui caz în parte.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au întreprins toate diligențele în vederea exprimării punctului de vedere de către societate, respectiv:

-organele de inspecție fiscală au înștiințat prin adresa nr.X/01.11.2019 că în data de 01.11.2019, ora 11:00, vor fi prezentate constatările și consecințele fiscale consemnate în proiectul de raport de inspecție fiscală;

-reprezentantul societății, domnul X, s-a prezentat la data și ora stabilită pentru discuția finală, susținând că sumele cu care s-a înscris în tabloul creditorilor S.C. X S.R.L., recepționate cu procese verbale de recepție și însoțite de situații de lucrări, sunt eronate și cuprind solduri creditoare viitoare neștiind că prin cererea de creanță pot fi solicitate doar

creanțe certe, lichide și eligibile, suma corectă de încasat fiind doar cea înregistrată în evidența contabilă în sumă de S lei;

-societatea nu aduce documente în susținerea celor prezentate și nu formulează un punct de vedere în termenul legal.

Centralizarea tuturor aspectelor constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală și consecințele acestora din punct de vedere fiscal, cuantumul sumelor aferente perioadei verificate, a fost realizată în proiectul de raport de inspecție fiscală.

Așa cum rezultă chiar din punctul de vedere al societății exprimat verbal pe baza proiectului de raport, pe larg prezentat la capitolul VI "Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul" din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT X, prin care societatea a combătut constatările organelor de inspecție fiscală, de unde reiese că societatea a putut să-și exercite dreptul la o apărare efectivă chiar în etapa procedurii "discuția finală cu contribuabilul".

Totodată, afirmația societății potrivit căreia i-a fost încălcat dreptul la apărare, este vădit nejustificată, în condițiile în care și-a prezentat amplu și documentat punctul de vedere asupra rezultatelor inspecției fiscale prin contestația formulată.

Un aspect edificator este și faptul că argumentele aduse prin contestația formulată sunt în cea mai mare măsură identice ori similare cu cele invocate în Nota explicativă dată la data de 31.10.2019 de către administratorul societății și cu ocazia discuției finale avută în data de 01.11.2019, de unde reiese că pretinsa încălcare a dreptului la apărare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Curtea de Apel București, în Sentința civilă nr.X din data de 20.11.2018, dată în dosarul nr.X a reținut că "...potrivit jurisprudenței CJUE, o încălcare a dreptului la apărare, în special a dreptului de a fi ascultat, nu determină anularea deciziei luate în urma procedurii administrative în cauză, decât dacă, în lipsa acestei neregularități, această procedură ar fi putut avea un rezultat diferit (Hotărârea din data de 03.07.2014 pronunțată în cauzele conexe C-129/13 și C-130/13). Astfel, o încălcare a principiului respectării dreptului la apărare nu conduce la anularea deciziei în cauză decât dacă, fără această încălcare, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit.

Așadar, chiar dacă organul fiscal nu ar fi procedat la audiere, curtea constată că legiuitorul nu a stabilit o sancțiune care să atragă nulitatea actului întocmit fără îndeplinirea acestei obligații. O eventuală nulitate relativă a actului implică din partea persoanei interesate dovedirea producerii unei vătămări care nu ar putea fi înlăturată altfel decât prin anularea actului întocmit cu nerespectarea acestor prevederi. Din cuprinsul cererii formulate, curtea constată că reclamanta nu a probat că prin audierea formală de către organul fiscal i s-ar fi produs o vătămare care nu ar putea să fie înlăturată decât prin anularea actului, iar reclamanta și-a expus punctul de vedere cu privire la măsurile dispuse chiar prin contestația

formulată în fața instanței, în cuprinsul căreia a invocat apărările de care a înțeles să se folosească. În consecință, Curtea reține că acest motiv de nulitate nu este întemeiat.”

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementul invocat de petentă, respectiv faptul că i s-a încălcat dreptul la apărare prevăzut de art.9 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, datorită faptului că a fost ascultat doar formal înainte de luarea deciziei de către organele fiscale, **nu poate fi luat în considerare** întrucât este contrazis chiar prin depunerea contestației analizată prin prezenta decizie, care reprezintă cea mai bună manifestare a dreptului la apărare a contribuabilului și care dovedește, totodată, că petentei i-a fost respectat pe deplin dreptul la apărare.

Se reține că specificul activității de inspecție fiscală presupune verificarea înscrisurilor și evidențelor pe care dispozițiile legale le impun în vederea stabilirii obligațiilor fiscale astfel încât proba cu înscrisuri are o importanță covârșitoare în cazul stabilirii obligațiilor fiscale, realitate care trimite spre concluzia potrivit căreia necesitatea asigurării unei audieri orale a contribuabilului nu este relevantă în speță, fiind pe deplin suficientă acordarea permisiunii, prin lege, de a formula observații scrise, drept de care contribuabilul s-a folosit prin depunerea contestației, și de a depune la dosarul cauzei orice înscrisuri pe care contribuabilul le consideră necesare.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că dreptul la apărare al contribuabilului nu a fost nesocotit întrucât petenta nu a fost împiedicată să formuleze contestație în cauză, astfel încât va fi respinsă excepția ridicată de societatea contestatoare .

Aspecte de fond

1.Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferente sumelor cu care aceasta s-a înscris pe tabloul de creanțe al S.C. X S.R.L. (S lei contravaloare servicii prestate, dar nefacturate + S lei penalități contractuale), în condițiile în care societatea depune în susținerea contestației documente din care rezultă că a renunțat la cererea de admitere a creanței pentru aceste sume, aceste sume fiind facturate către alți beneficiari

În fapt, Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.A. Botoșani**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.10.2018-31.12.2018, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, aferent perioadei 01.04.2018-

30.09.2018 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.06.2018-31.07.2019.

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

Societatea figurează înregistrată, în perioada verificată, ca fiind plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a efectuat recepții a unor lucrări prestate în baza unor contracte de subantrepriză încheiate cu S.C. X S.R.L., în calitate de antreprenor.

În baza contractelor încheiate cu această societate, la pct.3.4 din fiecare contract, se precizează că se vor calcula penalități de 1% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție și până la data facturării acestor lucrări. Până la data efectuării inspecției fiscale facturile nu au fost emise., S.C. X S.R.L. declarându-și falimentul. S.C. X S.A. s-a înscris în tabloul creditorilor în data de 27.12.2018 ai S.C. X S.R.L., în baza proceselor verbale de recepție, însoțite de situații de lucrări în sumă de S lei (fără TVA), împreună cu penalități calculate în sumă totală de S lei.

Societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și nici nu a facturat valoarea lucrărilor recepționate în sumă totală de S și nici penalitățile în sumă de S lei.

Sumele ar fi trebuit înregistrate în evidența contabilă sub formă de venituri, astfel:

-S lei în luna iunie 2018, pentru PV de recepție din 24.06.2018;

-S lei în luna august 2018, pentru PV de recepție din data de 02.08.2018;

-S lei în luna decembrie 2018, penalități calculate și înregistrate în tabloul creditorilor S.C. X S.R.L., în data de 27.12.2018.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cu penalitățile în sumă de S lei, petenta depășește plafonul de 1.000.000 euro pentru trecerea la impozit pe profit și că dacă ar fi înregistrat aceste sume ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de impozit pe profit începând cu data de 01.10.2018, în baza art.52 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 01.10.2018-31.12.2018, societatea înregistrează în evidența contabilă:

-total venituri în sumă de S lei;

-total cheltuieli în sumă de S lei;

-cheltuieli nedeductibile în sumă de S lei;

-diferențe constatate de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei;

-rezultat fiscal stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei;

-impozit pe venit înregistrat de societate în sumă de S lei;

-impozit pe venit declarat de societate în sumă de S lei;

-impozit pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei;

-diferențe impozit stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei.

Astfel, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, calculat astfel: S lei diferențe constatate de organele de inspecție fiscală, reprezentând penalități contractuale + S lei venituri înregistrate de societate - S lei cheltuieli înregistrate de societate = S lei + S lei cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de societate = S lei x 16% = S lei - S lei impozit pe profit declarat de societate = S lei.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei a fost stabilit astfel:

Societatea figurează înregistrată, în perioada verificată, ca fiind plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a efectuat recepții a unor lucrări prestate în baza unor contracte de subantrepriză încheiate cu S.C. X S.R.L., în calitate de antreprenor.

În baza contractelor încheiate cu această societate, la pct.3.4 din fiecare contract, se precizează că se vor calcula penalități de 1% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție și până la data facturării acestor lucrări. Până la data efectuării inspecției fiscale facturile nu au fost emise, S.C. X S.R.L. declarându-și falimentul. **S.C. X S.A.** s-a înscris în tabloul creditorilor în data de 27.12.2018 ai S.C. X S.R.L., în baza proceselor verbale de recepție, însoțite de situații de lucrări în sumă de S lei (fără TVA), împreună cu penalități calculate în sumă totală de S lei.

Societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și nici nu a facturat valoarea lucrărilor recepționate în sumă totală de S și nici penalitățile în sumă de S lei.

Sumele ar fi trebuit înregistrate în evidența contabilă sub formă de venituri, astfel:

-S lei în luna iunie 2018, pentru PV de recepție din 24.06.2018;

-S lei în luna august 2018, pentru PV de recepție din data de 02.08.2018;

-S lei în luna decembrie 2018, penalități calculate și înregistrate în tabloul creditorilor S.C. X S.R.L., în data de 27.12.2018.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cu penalitățile în sumă de S lei, petenta depășește plafonul de 1.000.000 euro pentru trecerea la impozit pe profit și că dacă ar fi înregistrat aceste sume ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de impozit pe profit începând cu data de 01.10.2018, în baza art.52 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform celor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat o modificare a bazei impozabile cu suma de S lei, față de

impozitul calculat și declarat de societate fiind constatate diferențe în sumă totală de S lei ($S \text{ lei} \times 1\% = S \text{ lei}$).

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, este aferentă lucrărilor efectuate și recepționate pentru care nu au fost emise facturi. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a efectuat recepția unor lucrări prestate în baza unor contracte de subantrepriză încheiate cu S.C. X S.R.L. în calitate de antreprenor.

În contractele încheiate cu această societate se precizează că facturile se vor emite după recepția lucrărilor de către beneficiarul final. Până la data efectuării inspecției fiscale nu au fost emise facturi, S.C. X S.R.L. declarându-și falimentul. **S.C. X S.A.** s-a înscris în tabloul creditorilor în data de 27.12.2018 ai S.C. X S.R.L., în baza proceselor verbale de recepție, însoțite de situații de lucrări în sumă de S lei (fără TVA), TVA aferentă în sumă de S lei, împreună cu penalități calculate în sumă totală de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că societatea nu a înregistrat și nici nu a facturat valoarea lucrărilor recepționate (semnate și acceptate de către S.C. X S.R.L.) în sumă totală de S lei, cu TVA aferentă în sumă de S lei.

Petenta depune în susținerea contestației:

-cererea nr.X/28.11.2019 formulată către S.C. X S.R.L., prin care arată că renunță parțial la cererea de admitere a creanței, în baza căreia a fost înscrisă creanța în quantum de S lei pe tabloul de creanțe publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr.X/18.02.2019, solicitând menținerea pe tablou doar cu suma de S lei, sumă datorată de S.C. X S.R.L., formată din:

- S lei sume facturate și neachitate;
- S lei garanții;
- S lei penalități contractuale calculate de la scadență până la data de 20.11.2018;

-cererea nr.X/28.11.2019 formulată către X Iași S.P.R.L., în calitate de administrator judiciar al S.C. X S.R.L. prin care arată că renunță parțial la cererea de admitere a creanței, în baza căreia a fost înscrisă creanța în quantum de S lei pe tabloul de creanțe publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr.X/18.02.2019, solicitând menținerea pe tablou doar cu suma de S lei, sumă datorată de S.C. X S.R.L., formată din:

- S lei sume facturate și neachitate;
- S lei garanții;
- S lei penalități contractuale calculate de la scadență până la data de 20.11.2018,

-cu adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. X/03.02.2020, petenta depune următoarele documente:

- adresa nr.X/17.01.2020 a X IAȘI S.P.R.L., prin care i s-a comunicat faptul că administratorul judiciar al S.C. X S.R.L.

a admis cererea de diminuare a creanței formulată de petentă, de la suma de S lei la suma de S lei și s-a dispus înscrierea creditorului **S.C. X S.A.** în tabelul definitiv al creanțelor S.C. X S.R.L. cu suma de S lei;

- Raportul privind activitatea administratorului judiciar nr.X/17.01.2020;

-cu adresa nr.X/25.02.2020, petenta depune în susținerea contestației Acordul încheiat în data de 25.02.2020 între S.C.X S.R.L. Botoșani și S.C. X S.A. Botoșani.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, speței îi sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.19-(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile [art. 31](#). Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

precum și cele ale pct.5.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol, și anume:

“ 5. (1) În aplicarea [art. 19](#) alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii](#) contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“53. - (1) Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli

sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)."

"446. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție."

Din prevederile legale de mai sus rezultă că rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și că veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, în cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor făcându-se pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile microîntreprinderii, speței îi sunt aplicabile prevederile art.53 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

"(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;**

e¹) 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.”

Așadar baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad anumite categorii de venituri.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, speței îi sunt aplicabile prevederile art.281 alin.(1) și (7), art.282 alin.(1) și art.319 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.281-(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.

(...)

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate

sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

“Art.282-(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

“Art.319-(6)Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari și că persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

-prin cererea de admitere a creanței formulate de petentă în dosarul nr.X/2018 al Tribunalului Botoșani, aceasta a fost înscrisă pe tabloul preliminar al creditorilor S.C. X S.R.L.cu suma totală de S lei, formată din:

- S lei sume facturate și neachitate;
- S lei-garanții;
- S lei (S lei + S lei) lucrări executate și nefacturate recepționate cu proces verbal de recepție;
- S lei S lei + S lei) penalități calculate de la data recepției până la data de 27.12.2018 (data înscrierii la masa credală);

-**S.C. X S.A. Botoșani** s-a înscris în tabloul creditorilor în data de 27.12.2018 ai S.C. X S.R.L., în baza proceselor verbale de recepție, însoțite de situații de lucrări în sumă de S lei (fără TVA), servicii ce nu au fost facturate, împreună cu penalități calculate în sumă totală de S lei, aceste sume trebuind a fi înregistrate în evidența contabilă sub formă de venituri, astfel:

- S lei în luna iunie 2018, conform Procesului verbal de recepție din data de 24.06.2018;
- S lei în luna august 2018, conform Procesului verbal de recepție din data de 02.08.2018;
- S lei, reprezentând penalități contractuale, în luna decembrie 2018;

-afereent acestor sume organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit în sumă de S lei, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, prin decizia de impunere contestată;

-prin cererea nr.X28.11.2019 formulată către S.C. X S.R.L., petenta arată că renunță parțial la cererea de admitere a creanței, în baza

căreia a fost înscrisă creanța în quantum de S lei pe tabloul de creanțe publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr.X/18.02.2019, solicitând menținerea pe tablou doar cu suma de S lei, sumă datorată de S.C. X S.R.L., formată din:

- S lei sume facturate și neachitate;
- S lei garanții;
- S lei penalități contractuale calculate de la scadență până la data de 20.11.2018;

-prin cererea nr.X/28.11.2019 formulată către X Iași S.P.R.L., în calitate de administrator judiciar al S.C. X S.R.L., petenta arată că renunță parțial la cererea de admitere a creanței, în baza căreia a fost înscrisă creanța în quantum de S lei pe tabloul de creanțe publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr.X/18.02.2019, solicitând menținerea pe tablou doar cu suma de S lei, sumă datorată de S.C. X S.R.L., formată din:

- S lei sume facturate și neachitate;
- S lei garanții;
- S lei penalități contractuale calculate de la scadență până la data de 20.11.2018;

-prin adresa nr.X/17.01.2020 X IAȘI S.P.R.L. comunică petentei faptul că administratorul judiciar al S.C. X S.R.L. a admis cererea de diminuare a creanței formulată de petentă, de la suma de S lei la suma de S lei și că s-a dispus înscrierea creditorului **S.C. X S.A. Botoșani** în tabelul definitiv al creanțelor S.C. X S.R.L. cu suma de S lei, fiind anexat în susținere Raportul privind activitatea administratorului judiciar nr.X/17.01.2020;

-admiterea cererii de diminuare a creanței formulată de petentă, de la suma de S lei la suma de S lei și dispunerea înscrierii creditorului **S.C. X S.A.** în tabelul definitiv al creanțelor S.C. X S.R.L. cu suma de S lei a fost publicată în Buletinul procedurilor de insolvență nr.X/21.01.2020;

-investiția “Extinderea rețelelor de apă și canalizare în ZAA/Aglomerarea X” are ca beneficiar final pe S.C. X S.A., în baza acordului contractual nr.X/06.06.2014, încheiat între această din urmă societate și S.C. X S.A. Lucrările s-au executat numai pe tarif de racordare, fiind facturate către S.C. XS.A., proprietarul rețelelor electrice (Acord încheiat în data de 25.02.2020 între S.C. X S.R.L. și S.C. X S.A.);

-pentru investiția “Proiectare și execuție DN 18 Moisei-Iacobeni”, petenta a efectuat lucrările și le-a facturat către S.C.X S.A. , în calitate de proprietar al rețelelor electrice și beneficiar al lucrărilor. Pentru aceste lucrări S.C. X S.R.L. a avut doar calitatea de antreprenor general a investiției și de aceea lucrările nu au fost facturate către S.C. X S.R.L., ci către proprietarul rețelelor electrice (Acord încheiat în data de 25.02.2020 între S.C. X S.R.L. și S.C. X S.A.);

-astfel, lucrările efectuate de către contestatoarele au avut ca beneficiari alte societăți, către care au fost facturate serviciile prestate;

-în cursul anului 2018, S.C. X S.A. Botoșani a executat către S.C. X S.R.L. lucrări de alimentare cu energie electrică pentru stațiile de epurare și pompare la obiectivul “Canalizare și stație de epurare în localitatea X, comuna X, județul Botoșani, investiție nouă”, valoarea totală a acestor lucrări fiind de S lei, fiind emisă factura nr.X/12.10.2018 (Acord încheiat în data de 25.02.2020 între S.C. X S.R.L. și S.C. X S.A.);

-având în vedere documentele depuse de petentă în susținerea contestației, prin adresa nr.X/14.02.2020, organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală să se pronunțe asupra acestora, așa cum prevede pct 3.4. 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;

-prin adresa nr.X/2/21.02.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X1/25.02.2020, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală ne transmite o completare a referatului cu propuneri de soluționare a contestației, prin care propune admiterea în totalitate a contestației;

-în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au întocmit pe numele petentei Sesizarea penală nr.IV/X/28.11.2019, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că dintr-o eroare petenta s-a înscris pe tabloul preliminar al creditorilor S.C. X S.R.L. cu suma de S lei (fără TVA), sumă nedatorată de această societate, împreună cu penalitățile calculate în sumă totală de S lei, sume pentru care a renunțat parțial la cererea de admitere a creanței (S lei +S lei + S lei + S lei -S lei= S lei), astfel că organul de soluționare a contestației va aplica prevederile art. 279 alin.(1) și alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și va admite contestația formulată și va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani pentru suma totală de **S lei**, reprezentând: S lei impozit pe profit, S lei impozit pe veniturile microîntreprinderii, S lei taxă pe valoarea adăugată.

2.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de (-) S lei, în condițiile în care pentru această sumă petenta nu aduce argumente și nu invocă

temeiuri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, urmare a inspecției fiscale efectuate **S.C. X S.A. Botoșani**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.10.2018-31.12.2018, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, aferent perioadei 01.04.2018-30.09.2018 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.06.2018-31.07.2019.

Deși petenta contestă obligațiile fiscale enumerate mai sus, nu aduce motivații în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de (-) S lei, nedeclarată de societate.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

a) motivele de fapt și de drept;

b) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„Art. 276 -Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie

să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

***Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege*”,**

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.X/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr.1781/59/2014, se reține că *“în ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] este de observat că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.*

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, petenta contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aduce motivații în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, dar nu aduce nicio motivație în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de (-) **S lei**.

Întrucât contestatoarea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeieri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din 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 nemotivată contestația formulată de **S.C. X S.A. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

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.Admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

2.Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. X S.A. Botoșani** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **(-) S lei**.

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

