

**DECIZIA nr. 727 din 2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC XXX SRL,**  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 2 a Finantelor Publice prin adresa nr. X/2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015, cu privire la contestatia depusa de catre SC XXX SRL, cu sediul în X, prin reprezentant legal.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AS2FP sub nr. X/2015, il constituie:

- dispozitia nr. X/2015 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emisa de AS2FP;

- decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisa în baza raportului de inspectie fiscala (RIF) F-X/2015 comunicate sub semnatura în data de 09.04.2015, prin care s-au stabilit suplimentar:

|                             |                |
|-----------------------------|----------------|
| Impozit pe profit           | - X lei        |
| Accesorii impozit pe profit | - X lei        |
| Imp. pe venitul microintr.  | - -X lei       |
| TVA                         | - X lei        |
| Accesorii TVA               | - X lei        |
| <b>Total</b>                | <b>- X lei</b> |

Constatand că, in speță, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC XXX SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I. Societatea SC XXX SRL** contesta dispozitia nr. X/2015 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala si decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, solicitand anularea în tot a acestora.

În sustinerea contestatiei societatea formuleaza, în esenta, urmatoarele motive:

**1. Impotriva dispozitiei nr. X/2015 privind masura inregistrarii ca platitoare de impozit pe profit, incepand cu 01.01.2011, in loc de platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor:**

-societatea a platit impozit pe venitul microintreprinderilor in anul 2009 si in anii 2011, 2012 si 2013;

- organul de control a apreciat ca deoarece nu a fost indeplinita obligatia de a avea un angajat la 31.12.2010, incepand cu anul 2011 a devenit platitoare de impozit pe profit si nu platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor;

- chiar in dispozitia nr. X/2015 se arata: "...conform balantei de verificare la 31.12.2010 **societatea figureaza cu un angajat...**". Neinregistrarea contractului de munca la ITM nu face contractul nul. Organele fiscale au acceptat platile facute pentru

obligatiile bugetare achitate pentru angajatul in cauza. Proba existentei contractului se face cu contractul de munca, inregistrarea in registrul de evidenta al salariatilor are numai valoare de certificare;

- declaratia 102 depusa la ANAF de societate in 14.01.2011 nu poate fi luata in considerare, deoarece are in vedere salariatii pentru anul 2011 si nu poate fi relevanta pentru angajatii din 2010;

- pe rolul Tribunalului Bucuresti se afla dosarul nr. X/2015 prin care angajatul solicita in contradictoriu cu societatea recunoasterea vechimii in munca din contractul incheiat in anul 2010.

- analiza incadrarii in prevederile art. 112 indice 1 trebuia facuta atat pentru anul 2011 cat si pentru anii 2012 si 2013, pentru fiecare an in parte. Veniturile societatii au fost eronat incadrate de organele fiscale drept venituri din consultanta fiind venituri din dirigentie de santier, cum rezulta din contractele incheiate. Depune documente privind veniturile realizate si angajatii pentru anii 2011-2013.

Solicita anularea dispozitiei nr. X/2015 ca nelegala.

## **2. Cu privire la la impozitul pe profit stabilit suplimentar:**

- nu s-a tinut cont ca a avut activitatea declarata suspendata la ORCTB in perioada 01.08.2010 - 15.11.2010, fiind stabilit nelegal impozit pe profit forfetar de 550 lei pe trim. III 2010;

- desi a depus declaratia pentru trim. IV al anului 2010 organul fiscal a calculat impozit datorat pentru 3 facturi motivat de faptul ca nu au fost gasite inregistrate in evidenta societatii, obtinand astfel un venit suplimentar estimat de X lei desi din declaratiile si evidentele contabile a rezultat un venit total de X lei (cu TVA). Calculul organelor fiscale este gresit deoarece:

- chiar organul fiscal a evidentiat in RIF ca in anul 2010 au fost utilizate 7 facturi, de la nr. X la nr. X;

- in realitate au fost folosite sase facturi trei facturi aflate in evidentele fiscale si trei facturi despre care se afirma ca nu au fost gasite desi una s-a identificat la beneficiara BIREX. In concluzie se considera ca formula de calcul estimare ar fi trebuit sa aibe in vedere 2 facturi si sa fie  $Y/6 \times 2 = X$  lei in loc de  $Y/3 \times 3 = X$  lei;

- organul fiscal a adaugat la venitul suplimentar estimat pe anul 2010 suma de X lei care este venitul cu TVA, corect era sa adauge numai venitul fara TVA de X lei;

S-au considerat eronat nedeductibile urmatoarele cheltuieli:

- nu trebuiau pretinse NIR-uri pentru materiale in conditiile in care nu avea un spatiu de depozitare a materialelor de constructii si acestea se transportau direct la beneficiar, fiind prezentate situatii de lucrari;

- beneficiarii au semnat direct pe facturile de achizitie a materialelor, ceea ce este o dovada directa a faptului ca materialele au fost folosite in scopul realizarii contractelor;

- in inlaturarea facturilor societatii Xx SRL organele au confudat acest furnizor de materiale de constructii cu un furnizor de servicii telefonice, denumindu-l serviciul de telefonie XYZ;

- termenele de executie nu s-au respectat din motive obiective si nu intra in atributiile organelor fiscale;

- au fost inlaturate nejustificat facturi de achizitie care au fost cumparate pentru contractele incheiate cu XY, pentru care au NIR-uri;

- au fost inlaturate nejustificat cheltuielile cu combustibilul, pentru care detine foi de parcurs si delegatii de deplasare, prezentate la control;

- abonamentele telefonice au fost utilizate de administrator si angajatii societatii pentru realizarea veniturilor. S-a trecut din reseaua Orange in Cosmote, deoarece aceasta era mai avantajoasa si nu s-au mai folosit numerele din reseaua Orange;

- in privinta cursului facturat de XY acesta era util fiind un curs de specialitate in domeniul constructiilor, urmat de administrator, intrerupt pe motive de sanatate si inca nefinalizat;

- pentru cheltuielile de promovare prin firma SC XY, depune contractul si factura despre care organele fiscale au sustinut ca nu exista in evidentele fiscale;

- cheltuielile cu aparatura electronica au fost nelegal inlaturate deoarece acestea au fost inregistrate in evidenta societatii, au fost folosite in desfasurarea activitatii si sunt legale cfr. art. 21 alin. 3 lit. i din Codul fiscal;

- desi organele fiscale sustin ca unii furnizori nu au declarat livrari catre societate se depun adrese, declaratii, bonuri fiscale din care rezulta efectuarea acestor livrari.

### **3. Cu privire la TVA stabilita suplimentar**

Intelegand ca motivele organelor fiscale in neacordarea dreptului de deducere sunt legate de considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor aratate la impozitul pe profit, deoarece a contestat in totalitate decizia, motivele aratate in contestarea impozitului pe profit sunt valabile si pentru TVA.

In privinta diferentelor intre decontul de TVA si jurnale, situatia a fost reglementata in anul 2014 prin depunerea unei declaratii rectificative pentru perioada tr. II 2013, prin urmare debitul TVA de X lei este stabilit nejustificat si nelegal.

S-au depus anexate contestatiei in scrisuri grupate in 15 anexe.

**II. Organele de inspectie fiscala** prin decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisa în baza raportului de inspectie fiscala (RIF) F-X/2015 au stabilit obligatii fiscale în suma totala de **X lei**, astfel:

|                             |          |
|-----------------------------|----------|
| Impozit pe profit           | - X lei  |
| Accesorii impozit pe profit | - X lei  |
| Imp. pe venitul microintr.  | - -X lei |
| TVA                         | - X lei  |
| Accesorii TVA               | - X lei  |

### **Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar:**

**Pentru anul 2010**, cand societatea s-a comportat ca si platitoare de impozit pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri estimate in suma de **X lei** pentru trei facturi lipsa, neanulate si neinregistrate din cele 6 utilizate, rezultand impozit pe profit suplimentar de plata in suma de **X lei**. S-a utilizat formula de calcul Venituri realizate/nr facturi emise inreg. x 3. Astfel s-a stabilit profit impozabil total aferent trim IV 2010 in suma de X lei cu impozit pe profit aferent de X lei din care declarat si evidentiat de societate X lei.

**Pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013**, in conformitate cu vectorul fiscal, societatea figureaza ca platitoare de impozitul pe venitul microintreprinderilor. S-a constatat ca la data de 31.12.2010, conform programului Revisal pus la dispozitie, societatea nu figureaza cu angajati, neindeplinind astfel conditia prevazuta de art. 112<sup>1</sup> din Codul fiscal pentru a putea opta pentru plata impozitului pe venitul

microintreprinderilor in loc de plata impozitului pe profit. Conform declaratiei 102 depusa de societate la AS2FP sub nr. XY nu sunt declarate obligatii salariale.

In consecinta, pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, organele de inspectie fiscala au procedat la incadrarea contribuabilului ca platitor de impozit pe profit. In acest sens s-au stabilit veniturile din exploatare, cheltuieli de exploatare, cheltuieli nedeductibile.

Pentru anul 2011 s-au considerat nedeductibile cheltuieli in suma de **XY**:

- cheltuieli cu achizitiile de materiale de constructii in suma de **XY** reprezentand consumul de materiale pentru care nu s-au prezentat note de receptie, avize de insotire, documente de transport si bonuri de consum din care sa reiasa lucrarile la care au fost utilizate. Din documentele puse la dispozitie organul fiscal a fost in imposibilitate de a stabili daca consumul de materiale a fost folosit utilizat in folosul obtinerii de venituri impozabile. S-a retinut ca aplicabil art. 21 lit. f) din Codul fiscal ce prevede ca nu sunt deductibile cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii, potrivit normelor, respectiv intocmit conform reglementarilor contabile.

- cheltuieli in suma de **X lei** reprezentand consumul de combustibil pe baza de bonuri ce nu au mentionate elemente de identificare a societatii si a autoturismului, emise de statii de distributie cu amanuntul a unor furnizori de carburanti. Societatea nu a prezentat foi de parcurs;

- cheltuieli in suma de **X lei** reprezentand servicii de telefonie mobila oferite de Sc Orange, SC XYz - CUI XY si Cosmote SA, tinand cont ca societatea figureaza cu cinci facturi de furnizare a serviciilor de telefonie mobila inregistrand cheltuieli aferente acestora si societatea a avut angajati doar in ianuarie - decembrie 2011.

Impozitul pe profit total stabilit pentru anul 2011 a fost in suma de X lei.

### **Pentru anul 2012**

Se mentioneaza ca societatea inregistreaza la 31.12.2011 venituri din consultanta si dirigentie de santier catre diversi clienti interni, asa cum au fost mentionati la la capitolul TVA colectata, si prin urmare nu se incadreaza in prevederile art. 112<sup>1</sup> din Codul fiscal, privind veniturile prevazute de art. 112<sup>2</sup> pentru care se poate opta la plata impozitului pe venitul microintreprinderilor, datorand pentru anul 2012 impozit pe profit.

S-au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **X lei**:

- cheltuieli in suma de **X lei**, reprezentand consum de materiale de constructii pentru care nu s-au prezentat note de receptie, avize de insotire, documente de transport si bonuri de consum din care sa reiasa lucrarile la care au fost utilizate;

- cheltuieli in suma de **X lei**, reprezentand consumul de combustibil pe baza de bonuri ce nu au mentionate elemente de identificare a societatii si a autoturismului, emise de statii de distributie cu amanuntul a unor furnizori de carburanti. Societatea nu a prezentat foi de parcurs;

- cheltuieli in suma de **X lei**, reprezentand servicii de telefonie mobila oferite de Sc Orange, SC XYz - CUI XY si Cosmote SA, tinand cont ca societatea figureaza cu cinci facturi de furnizare a serviciilor de telefonie mobila inregistrand cheltuieli aferente acestora si societatea a avut angajati doar in august 2012;

- cheltuieli in suma de **X lei**, reprezentand servicii de instruire program E-Business Online servicii prestate de un furnizor in baza unui contract.. Administratorul a aratat ca a participat la o parte din cursuri dar nu poseda diploma de finalizare deoarece a renuntat la jumatatea cursului. Nu s-au prezentat documente precum ca cheltuielile cu serviciile de instruire au fost folosite in obtinerea de venituri impozabile, prin urmare cheltuielile nu sunt aferente veniturilor;

Impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile s-a stabilit astfel la X lei (X lei x 16%), impozitul total datorat pentru anul 2012 fiind stabilit la X lei.

### **Pentru anul 2013**

Se mentioneaza ca societatea inregistreaza la 31.12.2012 venituri din consultanta si dirigenie de santier catre diversi clienti interni, asa cum au fost mentionati la la capitolul TVA colectata, si prin urmare nu se incadreaza in prevederile art. 112<sup>1</sup> din Codul fiscal, privind veniturile prevazute de art. 112<sup>2</sup> pentru care se poate opta la plata impozitului pe venitul microintreprinderilor, datorand pentru anul 2012 impozit pe profit.

S-au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **X lei**:

- cheltuieli in suma de **X lei**, reprezentand consum de materiale de constructii pentru care nu s-au prezentat note de receptie, avize de insotire, documente de transport si bonuri de consum din care sa reiasa lucrarile la care au fost utilizate;

- cheltuieli in suma de **X lei**, reprezentand consumul de combustibil pe baza de bonuri ce nu au mentionate elemente de identificare a societatii si a autoturismului, emise de statii de distributie cu amanununtul a unor furnizori de carburanti. Societatea nu a prezentat foi de parcurs;

- cheltuieli in suma de **X lei**, reprezentand servicii de telefonie mobila oferite de Sc Orange, SC XYZ - CUI XY si Cosmote SA, tinand cont ca societatea figureaza cu cinci facturi de furnizare a serviciilor de telefonie mobila inregistrand cheltuieli aferente acestora si societatea nu a avut angajati din august 2012;

Aferent impozitului pe profit in suma de X lei, stabilit pentru anii 2011 -2013, s-au stabilit accesorii constand in dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere, in suma totala de X lei.

Totodata s-a diminuat impozitul pe veniturile microintreprinderilor declarat de societate, pentru anii 2011-2013, cu suma de X lei aferenta unei baze impozabile in suma de X lei ( x 3%= X lei).

### **Cu privire la TVA stabilita suplimentar**

#### **1. TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de X lei:**

- suma de **X lei** aferenta achizitiei declarate de o alta societate in trim. IV 2009 si nedeclarata ca livrare de contestatara;

- suma de **X lei** aferenta valorii estimate de X lei pentru cele trei facturi ,lipsa prezentate la impozitul pe profit pentru anul 2011;

- suma de **X lei** aferenta diferentei intre TVA colectata inregistrata in jurnalul de vanzari pe trim. IV 2009 si TVA colectata declarata in decontul de TVA pe trim. IV 2009;

- suma de **X lei** aferenta unei facturi neincasate dupa 90 de zile de la emiterea facturii, devenita exigibila in 20.03.2014, in aplicarea sistemului TVA la incasare;

- suma de **X lei** inscrisa intr-o factura emisa in 20.12.2014 si necuprinsa in decontul de TVA depeus pe trim. IV 2014, in care s-a inscris TVA colectat 0 (zero);

In total s-a colectat TVA suplimentara in suma de **X lei**.

#### **2. TVA dedusa de societate si neadmisa la deducere de organele de inspectie fiscala in suma de X lei:**

- suma de **X lei** aferenta achizitiilor de materiale de constructii, pentru motivele aratate la impozitul pe profit;

- suma de **X lei** aferenta achizitiilor de combustibil pe baza de bonuri ce nu au mentionate elemente de identificare a societatii si a autoturismului, emise de statii de distributie cu amanuntul a unor furnizori de carburanti. Societatea nu a prezentat foi de parcurs intocmite care sa cuprinda datele necesare stabilirii scopului si consumului de combustibil;
- suma de **X lei** aferenta unor servicii de instruire program E-Business Online, servicii prestate de un furnizor in baza unui contract. Administratorul a aratat ca a participat la o parte din cursuri dar nu poseda diploma de finalizare deoarece a renuntat la jumatatea cursului. Nu s-au prezentat documente precum ca cheltuielile cu serviciile de instruire au fost folosite in folosul operatiunilor impozabile ale societatii;
- suma de **X lei** aferenta unor servicii de telefonie mobila oferite de Sc Orange, SC XYz - CUI XY si Cosmote SA, organele de inspectie fiscala constatand ca societatea figureaza cu cate cinci facturi de furnizare a serviciilor de telefonie mobila pe luna, inregistrand TVA dedusa aferenta acestora, si tinand cont de faptul ca societatea a avut angajati doar in perioadele ianuarie - martie 2009, ianuarie - decembrie 2011 si august 2012;
- suma de **X lei** aferenta dublei inregistrari a facturii nr. XY emisa de SC XY SRL, inregistrata atat in jurnalul de cumparari pe luna martie 2009 la pozitia 64 cat si in jurnalul de cumparari pe luna aprilie 2009 la pozitia 1;
- suma de **X lei** inscrisa in factura proforma nr. XY, inscrisa in jurnalul de cumparari pe luna ianuarie 2009 emisa de SC XY XY SRL, ce are ca obiect mentenanta site. Nu s-a prezentat contractul de prestari servicii administratorul sustinand ca factura originala a fost inregistrata in luna urmatoare;
- suma de **X lei** reprezentand neconcordante intre TVA dedus prin jurnalele de cumparari si TVA dedusa inscrisa in deconturi, in sensul inregistrarii in deconturi a unor sume deduse mai mari decat cele din jurnalele de cumparari, pentru perioada ianuarie 2012 - iunie 2014.

Desi suma intre TVA colectata suplimentar de **X lei** si TVA neadmisa la deducere de **X lei** este de **X lei** prin decizia de impunere se stabileste taxa suplimentara de plata in suma de **X lei** avandu-se in vedere taxa de rambursat in suma de X lei inscrisa in anexa 4 la RIF rezultata din insumarea TVA declarata de societate prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

### **3.1. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2015**

*Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P.Bucuresti se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala contestata nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii ale acestora si nici nu vizeaza masuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta de solutionare a Serviciului solutionare contestatii.*

**In fapt**, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2015, organele de inspectie fiscala au dispus societatii depunerea la organul fiscal de care apartine a Declaratiei 010 prin care sa bifeze casutele aferente scoaterii din evidenta (vectorul fiscal) ca platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor si inregistrarea ca platitor de impozit pe profit, incepand cu 01.01.2011.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."*

*"Art. 209 - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control. (...)*

*(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."*

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

*"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului".*

Intrucat măsurile dispuse în sarcina SC XXX SRL nu vizează nici stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici măsuri de diminuare a pierderii fiscale, se reține ca soluționarea contestației, pentru acest capat de cerere, intra în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care precizează:

*"(2) Contestațiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente".*

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care stabilește:

*"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente."*

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestația va fi transmisă, prin prezenta decizie, spre competența soluționare, Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice, în calitate de organ fiscal emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/2015.

### **3.2. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar:**

#### **Anul 2010**

**Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat în mod legal si temeinic la stabilirea impozitului pe profit suplimentar pe anul 2010 in suma de X lei si a accesoriilor aferente in suma de X lei, in conditiile in care din sustinerile si dovezile depuse de contestatoare nu se poate retine o alta situatie de fapt si de drept.**

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisa în baza raportului de inspectie fiscala (RIF) F-X/2015 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar pentru anul 2010 in suma de X lei.

S-a stabilit o diferenta de impozit pe profit, pentru trim. IV 2010, in suma de X lei ( $Y \times 16\%$ ) aferenta estimarii bazei de impunere pentru trei facturi lipsa din carnetul de facturi utilizat de societate in aceasta perioada, neinregistrate in contabilitate si declaratiile fiscale depuse, si o diferenta de impozit pe profit minim, in suma de 550 lei, aferenta trim III 2010, pentru care societatea nu a declarat si inregistrat obligatia de plata a impozitului minim.

**In drept:**

potrivit prevederilor art. 67 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

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

Iar potrivit art. 18 si art. 34 alin. (16) din Legea nr 571/2003, forma in vigoare in anul 2010:

**“Art. 18 Impozit minim**

*(1) Contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.*

*2) Contribuabilii, cu excepția celor prevăzuți la alin. (1), la art. 13 lit. c)—e), art. 15 și 38, în cazul cărora impozitul pe profit este mai mic decât suma impozitului minim pentru tranșa de venituri totale corespunzătoare, prevăzute la alin. (3), sunt obligați la plata impozitului la nivelul acestei sume.*

*(3) Pentru aplicarea prevederilor alin. (2), sumele corespunzătoare impozitului minim, stabilite în funcție de veniturile totale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, sunt următoarele:*

|                              |                           |
|------------------------------|---------------------------|
| Venituri totale anuale (lei) | Impozit minim anual (lei) |
|------------------------------|---------------------------|



|                        |        |
|------------------------|--------|
| 0— 52.000              | 2.200  |
| 52.001—215.000         | 4.300  |
| 215.001—430.000        | 6.500  |
| 430.001—4.300.000      | 8.600  |
| 4.300.001—21.500.000   | 11.000 |
| 21.500.001—129.000.000 | 22.000 |
| Peste 129.000.001      | 43.000 |

Art. 34 alin. (16) “Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim, pentru definitivarea impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2010, aplică următoarele reguli:

a) pentru perioada 1 ianuarie — 30 septembrie 2010:

— determinarea impozitului pe profit aferent perioadei respective și efectuarea comparației cu impozitul minim anual, prevăzut la art.18 alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru perioada 1 ianuarie — 30 septembrie 2010, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective, în vederea stabilirii impozitului pe profit datorat;

— stabilirea impozitului pe profit datorat — prin excepție de la prevederile alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1), depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru perioada 1 ianuarie — 30 septembrie 2010 și plata impozitului pe profit datorat din definitivarea impunerii, până la data de 25 februarie 2011;

b) pentru perioada 1 octombrie — 31 decembrie 2010:

— contribuabilii depun declarația privind impozitul pe profit și plătesc impozitul pe profit datorat potrivit prevederilor alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1).

(17) În aplicarea prevederilor alin. (16), determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit se efectuează urmărindu-se metodologia de calcul prevăzută de titlul II «Impozitul pe profit» în mod corespunzător pentru cele două perioade, luând în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate.”

Astfel în anul 2010 au existat, în privința impozitului pe profit datorat două perioade fiscale, respectiv 01.01.2010 - 30.09.2010 și 01.10.2010 - 31.12.2010, în prima perioadă în cazul în care impozitul pe profit determinat prin calcul era mai mic decât cel minim prevăzut la art. 18, declarându-se și fiind de plată impozitul minim. Prima tranșă a impozitului minim, la care s-a încadrat societatea, era de 2200 lei/an respectiv 550 lei/trimestru ( $2200:4=550$ ).

Pentru trimestrul III 2010 societatea susține că a avut activitatea declarată suspendată la ORCTB în perioada 01.08.2010 - 15.11.2010, fiind stabilit nelegal impozit pe profit forfetar de 550 lei pe trim. III 2010.

Ori trimestrul III 2010 înseamnă perioada 01.07.2010 - 30.09.2009, deci inclusiv luna iulie 2010, când societatea nu susține că ar fi avut activitatea suspendată. În plus nu s-au depus la dosarul contestației înscrisuri din care să rezulte existența suspendării activității declarate la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul București. Prin urmare cererea fiind nedovedită se va respinge ca neîntemeiată.

În privința bazei impozabile stabilite suplimentar aferentă veniturilor estimate se reține că organele de inspecție fiscală, au procedat corect și legal calculând valoarea medie a facturilor înregistrate la valoarea totală a acestora fără TVA, de  $Y : 3 = 1X$  lei, pe care aplicând-o la cele trei facturi lipsa au rezultat venituri estimate suplimentar de X lei. Sustinerile contribuabilei, că ar fi trebuit folosit în formula de calcul a valorii medii a facturilor numărul 6 în loc de 3 utilizat, nu sunt întemeiate căci veniturile înregistrate în suma de X lei sunt aferente a trei facturi înregistrate.

Accesoriile aferente, calculate pentru perioada 25.10.2010 - 31.03.2015, sunt in suma de X lei:

Dobanzi/Majorari de intarziere:

x 92 zile x 0,04% = X lei

X lei x 1131 zile x 0,04% = X lei

X lei x 395 zile x 0,03% = X lei

Total = X lei

Penalitati de intarziere:

X lei x 15% = X lei

si intrucat se respinge contestatia formulata impotriva debitului generator al accesoriilor se va respinge contestatia formulata si impotriva accesoriilor aferente, facandu-se aplicarea principiului accesoriul urmeaza principalului.

### **Anii 2011-2013**

***Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P.Bucuresti se poate investi cu solutionarea pe fond a capatului de cerere privind impozitul pe profit suplimentar in suma de X lei, stabilit pentru anii 2011 -2013, si accesorii constand in dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere, in suma totala de X lei, si in privinta diminuarii impozitului pe venitul microintreprinderilor in suma de X lei, in conditiile in care Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2015, prin care s-a dispus inregistrarea societatii ca platitoare de impozit pe profit incepand cu 01.01.2011, este contestata de societate si este in curs de solutionare***

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F-X/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, emisa în baza raportului de inspectie fiscala (RIF) F-X/2015 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, aferent anilor 2011 - 2013.

Motivele stabilirii impozitului pe profit suplimentar au constat in:

- incadrarea societatii ca platitoare de impozit pe profit in fiecare din anii aferenti perioadei 2011 - 2013, in conditiile in care aceasta s-a declarat si comportat in aceasta perioada ca platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor;

- considerarea ca nedeductibile a unor cheltuieli inregistrate de societate, deoarece s- a stabilit ca aceste nu sunt cheltuieli aferente veniturilor realizate sau nu se detin documente justificative conforme cu reglementarile contabile care sa faca dovada consumului sau utilizarii bunurilor/serviciilor achizitionate in scopul realizarii unor venituri;

- estimarea veniturilor aferente unor facturi lipsa din carnetele utilizate, facturi neinregistrate si neanulate, precum si a unor venituri nedeclarete, declarate de un client.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2015, s-a dispus societatii depunerea la organele fiscale de care apartine a declaratiei de inregistrare 010, prin care sa solicite scoaterea din evidenta fiscala ca platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor si inregistrarea societatii ca platitoare de impozit pe profit, incepand cu 01.01.2011. Societatea a contestat dispozitia nr. X/2015, aceasta fiind in curs de solutionare.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 214 din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Art. 214 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*(...)*

*b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.*

*(...)*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

Din prevederile inserate anterior reiese ca, in cazuri motivate, soluționarea contestației se suspenda cand solutia de adoptat depinde de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte cauze. In cauza de fata se impune soluționarea contestației in privinta calitatii de platitor de impozit pe profit al societatii in conditiile in care sustinerile acesteia sunt ca eronat i s-a stabilit aceasta calitate in loc de platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor, si totodata este in curs de soluționare contestația formulata impotriva Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2015, prin care s-a dispus societatii depunerea la organele fiscale de care apartine a declaratiei de inregistrare 010, prin care sa solicite scoaterea din evidenta fiscala ca platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor si inregistrarea societatii ca platitoare de impozit pe profit, incepand cu 01.01.2011.

Soluționarea contestației formulata impotriva dispozitiei de masuri nr. X/2015 este de competenta AS2FP, catre care se transmite spre soluționare prin prezenta decizie. AS2FP urmeaza sa se pronunte daca se impune scoaterea din evidenta fiscala ca platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor si inregistrarea societatii ca platitoare de impozit pe profit, incepand cu 01.01.2011. Prin adresa transmisa prin mail in 24.09.2015 AS2FP comunica ca nu a soluționat contestația formulata de societate impotriva dispozitiei de masuri.

In acelasi timp, in soluționarea contestației formulate impotriva deciziei de impunere nr. F-X/2015, Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB trebuie sa se pronunte daca pentru perioada 01.11.2011 - 31.03.2013, in mod legal organele de inspectie fiscala au incadrat societatea ca platitoare de impozit pe profit in loc de platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, cu consecintele ce decurg.

Asa cum rezulta in mod evident, ambele contestații aratate anterior, au ca obiect dreptul societatii de a opta, incepand cu 01.01.2011, pentru plata impozitului pe venitul microintreprinderilor in loc de plata impozitului pe profit.

Asa fiind, exista o stransa interdependentă intre cele doua contestații, pentru capatul de cerere tratat la prezentul punct, practic motivele de contestare fiind aceleasi. .

Se retine astfel ca exista o “judecata” in curs, respectiv contestația formulata impotriva dispozitiei de masuri nr. X/2015 emisa de AS2FP, avand ca obiect soluționarea dreptului societatii de a opta incepand cu 01.01.2011, ca platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor in loc de platitoare de impozit pe profit, fata de cele stabilite de organele de inspectie fiscala de a fi platitoare de impozit pe profit in loc de platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor. Solutia definitiva a acestei “judecati” va avea o inrauire hotaratoare asupra solutiei de adoptat in prezenta cauza, caci sunt scutiti de la plata impozitului pe profit contribuabilii ce au optat pentru si au platit impozit pe veniturile microintreprinderii, cu respectarea prevederilor cuprinse în titlul IV<sup>1</sup> din Codul fiscal. Intrucat administrarea impozitelor si taxelor este de competenta organelor fiscale

teritoriale si in cauza ne confruntam cu o problema ce tine in primul rand de procedura de administrare si de inregistrare in vectorul fiscal, prioritatea de solutionare o au organele fiscale teritoriale emitente a dispozitiei de masuri contestate.

Sediul materiei se regaseste in prevederile art. 112<sup>2</sup>, art. 112<sup>8</sup> si art. 15 alin. (1) lit. b<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*“Art. 112<sup>2</sup>. Opțiunea de a plăti impozit pe veniturile microîntreprinderii*

*(1) Impozitul reglementat de prezentul titlu este opțional.*

*(2) Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe profit pot opta pentru plata impozitului reglementat de prezentul titlu începând cu anul fiscal următor, dacă îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 112<sup>1</sup> și dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor prezentului titlu. [...]”*

*“ Art. 112<sup>8</sup>. Procedura de declarare a opțiunii*

*(1) Persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit comunică organelor fiscale teritoriale opțiunea pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, conform prevederilor art. 112<sup>2</sup>, prin depunerea declarației de mențiuni pentru persoanele juridice, asociațiile familiale și asociațiile fără personalitate juridică, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului pentru care se plătește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor. [...]”*

*“Art. 15 Scutiri*

*(1) Sunt scutiți de la plata impozitului pe profit următorii contribuabili:*

*[...]*

*b<sup>1</sup>) persoanele juridice române care plătesc impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, în conformitate cu prevederile cuprinse în titlul IV<sup>1</sup>,”*

Data fiind legatura de cauzalitate existenta intre dreptul societatii de a opta legal la plata impozitului pe venitul microintreprinderilor, ce face obiectul “judecatii” in cadrul contestatiei formulate impotriva dispozitiei de masuri aratata anterior, si obligatiile fiscale privind impozitul pe profit stabilite prin decizia de impunere ce fac obiectul prezentei contestatii, se va suspenda solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere, **pana la solutionarea cu titlu definitiv a contestatiei formulate impotriva dispozitiei de masuri nr. X/2015.**

In speta sunt aplicabile si prevederile incidente ale pct. 10 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, inclusiv cele privind reluarea procedurii solutionarii contestatiei pe cale administrativa.

**III.3. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si accesoriile aferente**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit legal si temeinic taxa pe valoare adaugata suplimentara, in conditiile in care din sustinerile si dovezile depuse de contestatoare nu se poate retine o alta situatie de fapt si de drept.***

**III.3.1. Cu privire la TVA dedusa de societate si neadmisa la deducere de organele de inspectie fiscala in suma de X lei:**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acceptat deducerea TVA in suma de **X lei**, aferenta unor achizitii pentru care nu s-au prezentat documente care sa justifice ca acestea au fost utilizate in folosul operatiunilor impozabile cu drept de deducere ale societatii, sau ca s-au detinut documente de achizitie ce permit exercitarea dreptului de deducere.

De asemenea s-a colectat taxa suplimentara in suma de **X lei**.

Deși suma între TVA colectată suplimentar de **X lei** și TVA neadmisa la deducere de **X lei** este de **X lei** prin decizia de impunere se stabilește taxa suplimentară de plata în suma de **X lei**, avându-se în vedere taxa de rambursat în suma de **X lei** înscrisă în anexa 4 la RIF, rezultată din însumarea TVA declarată de societate prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal.

**În drept**, potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

**"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(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; [...].**

(4) *In condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."*

**"Art. 146. Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau 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 [...]."**

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se rețin următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".**

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil**. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să sustină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile**.

1. Cu privire la suma de X lei aferenta achizițiilor de materiale de constructii, societatea nu a prezentat bonuri de consum care sa ateste utilizarea acestor materiale in folosul unora din activitatile sale, respectiv pentru fiecare client/lucrare sa existe o situatie a consumurilor de materiale. Astfel nu s-a putut stabili de organul de inspectie fiscala destinatia data materialelor achizitionate, iar societatea nu a facut dovada utilizarii materialelor la anumite lucrari sau investitii.

Sustinerile din contestatie sunt pe de o parte nerelevante, intrucat contestatara intelege sa faca trimitere la argumentele de la impozitul pe profit care se concentreaza pe ideea notelor de receptie si nu a bonurilor de consum, iar pe de alta parte sustinerile ca materialele au fost folosite la diversi clienti nu sunt atestate de inscrieri precum bonuri de consum, situatii de lucrari sau alte documente care sa ateste si sa evidentieze utilizarea si consumul acestor materiale. Nedovedirea sustinerilor prin probe-inscrieri echivaleaza cu depunerea unei contestatii neintemeiate.

Contestatară propune efectuarea unor deductii, precum cele ca aprovizionarea s-a facut din zona in care se efectuau lucrarile facturate. Deductiile sunt proprii instantelor, fiind lăstate la luminile și înțelepciunea judecătorului și nu inlocuiesc documente justificative lipsa, obligatorii de intocmit din punct de vedere contabil si fiscal.

Legea contabilitatii nr. 82/1991 prevede la art. 6:

*“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.”*

Astfel operatiunea de utilizarea a materialelor in scopul operatiunilor impozabile, in masura in care s-a produs, trebuia consemnata la momentul producerii ei intr-un document justificativ, precum bonul de consum. Cu un astfel de bon de consum, pe care se putea preciza si lucrarea aferenta, se putea documenta in fata organelor de inspectie fiscala utilizarea materialelor in scopul operatiunilor impozabile si nu cu deductii rezultate din imprejurarea ca aprovizionarea materialelor s-ar fi facut din zona lucrarilor.

2. Cu privire la suma de X lei aferenta achizițiilor de combustibil aceste achizitii s-au efectuat pe baza de bonuri ce nu au mentionate elemente de identificare a societatii si a autoturismului, emise de statii de distributie cu amanuntul a unor furnizori de carburanti. Societatea nu a prezentat foi de parcurs intocmite care sa cuprinda datele necesare stabilirii scopului si consumului de combustibil.

In drept, potrivit pct. 45<sup>1</sup> alin. (2) si pct. 46 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 146 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in anii 2011 - 2013:

- 45<sup>1</sup>. [...]

*“(2) [...] În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”*

46. *“(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>.”*

Argumentul contestatarei ca a detinut si a prezentat foi de parcurs este oricum insuficient pentru deducerea taxei, caci prima conditie pentru efectuarea deducerii era ca bonurile fiscale din care s-a dedus TVA sa fie stampilate de emitenti si sa aibe inscrite

denumirea cumparatorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Ori fata de constatarea organelor de inspectie fiscala ca bonurile fiscale nu respecta aceste conditii contestatara nu neaga aceste aspecte si nu depune bonuri fiscale care sa cuprinda aceste elemente lipsa. Prin urmare contestatia este neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3. Cu privire la suma de X lei aferenta unor servicii de instruire program E-Business Online, servicii prestate de un furnizor in baza unui contract, administratorul a aratat ca a participat la o parte din cursuri dar nu poseda diploma de finalizare deoarece a renuntat la jumatatea cursului, din cauza unor probleme de sanatate. Nu s-au prezentat documente precum ca cheltuielile cu serviciile de instruire au fost folosite in folosul operatiunilor impozabile ale societatii.

Conform contractului nr. X lei din 30.11.2011 SC XXX SRL va desemna ca **utilizator** final al serviciilor oferite prin contract o singura persoana care va sustine examenul international si va urma cursul. Aceasta persoana trebuia denumita pana la 30.01.2013. Conform art. 5 alin. (5) din contract **utilizatorul** si-a mentionat adresa de e-mail personala in cererea de inscriere sau pe e-mailul pe care l-a schimbat si a confirmat schimbarea.

Identificarea persoanei ce a urmat cursurile si eventual a obtinut diploma este de esenta in stabilirea faptului ca aceasta achizitie de servicii de invatamant a fost sau nu in folosul operatiunilor impozabile ale societatii. Caci numai daca aceasta persoana era sau devenea angajatul sau administratorul societatii cunostintele dobandite se puteau utiliza in folosul activitatilor economice ale societatii. Astfel din documentele pe care putea sa le prezinte societatea organelor fiscale ar fi trebuit sa rezulte cine este persoana care a urmat cursurile si a fost desemnata ca utilizator. Aceasta putea rezulta din cererea de inscriere, din conversatiile purtate pe e-mail sau din orice alte documente detinute de societate. Cum societatea nu a prezentat/depus astfel de documente, nici organelor de inspectie fiscala, nici cu ocazia contestatiei, nu sunt dovedite nicidecum sustinerile din contestatie si nu se poate retine ca achizitia de servicii a fost in folosul operatiunilor sale impozabile.

4. Cu privire la suma de X lei, aferenta unor servicii de telefonie mobila oferite de Sc Orange, SC XYZ - CUI XY si Cosmote SA, organele de inspectie fiscala constatand ca societatea figureaza cu cate cinci facturi de furnizare a serviciilor de telefonie mobila pe luna, inregistrand TVA dedusa aferenta acestora, si tinand cont de faptul ca societatea a avut angajati doar in perioadele ianuarie - martie 2009, ianuarie - decembrie 2011 si august 2012, nu a admis deducerea acestei sume.

Societatea, prin argumentele sale nu nominalizeaza persoanele ce au utilizat serviciile telefonice in cauza, perioada, numarul de telefoane atribuite (cartele cu numar) si nu depune documente in acest sens. Totodata societatea a inregistrat perioade in care nu a avut angajati sau acestia s-au aflat in concediu fara plata. Asa fiind nu se poate retine ca serviciile de telefonie achizitionate de societate au fost folosite in folosul operatiunilor sale impozabile.

5. Cu privire la suma de X lei, aferenta dublei inregistrari a facturii nr. XY emisa de SC XY SRL, inregistrata atat in jurnalul de cumparari pe luna martie 2009 la pozitia 64 cat si in jurnalul de cumparari pe luna aprilie 2009 la pozitia 1.

Societatea a inteles sa arate ca motivele sale de contestare a TVA suplimentar sunt aceleasi ca la impozitul pe profit. Intrucat aceasta situatie, a dublei inregistrari in jurnalele de cumparari a unei facturi nu se regaseste in combaterea impozitului pe profit suplimentar nu sunt identificate motivele de contestare a TVA suplimentara in suma de X lei, acest capat de cerere urmand a fi respins.

6. Cu privire la suma de X lei inscrisa in factura proforma nr. XY, inscrisa in jurnalul de cumparari pe luna ianuarie 2009 emisa de SC XY XY SRL, ce are ca obiect

mentenanta site. Nu s-a prezentat contractul de prestari servicii administratorul sustinand ca factura originala a fost inregistrata in luna urmatoare.

Societatea, pentru cheltuielile de promovare prin firma SC XY, depune contractul si factura despre care organele fiscale au sustinut ca nu exista in evidentele fiscale.

Factura depusa este datata in 25.02.2009, prin urmare nu justifica deducerea TVA in suma de X lei in jurnalul de cumparari din luna ianuarie 2009. Nu s-au facut precizari si nu s-au depus documente din care sa rezulte modul de inregistrare a facturii din 25.02.2009, daca TVA s-a dedus atat pentru factura proforma cat si pentru factura din 25.02.2009, daca s-a anulat/regularizat deducerea TVA in luna ianuarie in baza facturii proforme. Prin urmare retinandu-se ca TVA neadmisa la deducere provine din inregistrarea eronata a TVA dedus in baza unui document anterior facturii din 25.02.1999, inregistrare eronata despre care nu se arata de societate daca si cum a fost indreptata, acest capat de cerere urmeaza a fi respins.

7. Cu privire la suma de X lei reprezentand neconcordanțe între TVA dedusa prin jurnalele de cumparari si TVA dedusa inregistrata in deconturi, in sensul inregistrarii in deconturi a unor sume deduse mai mari decat cele din jurnalele de cumparari, pentru perioada ianuarie 2012 - iunie 2014 societatea sustine ca nu exista aceste neconcordanțe si depune anexa 15 la contestatie care ar face dovada celor sustinute.

In anexa 15 la contestatie se regasesc urmatoarele inregistrari:

- decont TVA pe luna 03/2012 cu TVA dedusa in suma de XY lei;
- decont TVA pe luna 06/2012 cu TVA dedusa in suma de X lei;
- decont TVA pe luna 09/2012 cu TVA dedusa in suma de X lei;
- decont TVA pe luna 12/2012 cu TVA dedusa in suma de X lei;

Total TVA dedusa prin deconturi in anul 2012 = **X lei**

- balanta analitica la 31.12.2012 in care apare contul 4426 - TVA deductibila cu total sume de **X lei**;

- jurnale de cumparari pentru fiecare din trim. I-IV 2012 cu TVA inregistrata de X lei, X lei, X lei respectiv X lei, in total **X lei**.

Prin urmare prin inregistrurile depuse societatea dovedeste contrariul celor sustinute si ca organele de inspectie fiscala au efectuat constatari corecte, caci suma dedusa prin deconturile de TVA in anul 2012 este cu X lei mai mare decat cea inregistrata in jurnalele de cumparari si balanta de verificare. Prin urmare si acest capat de cerere urmeaza a fi respins ca neintemeiat.

### **III.3.2. Cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de X lei:**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentara in suma de X lei astfel:

- suma de **X lei** aferenta achizitiei declarate de o alta societate in trim. IV 2009 si nedeclarata ca livrare de contestatara;
- suma de **X lei** aferenta valorii estimate de X lei pentru cele trei facturi lipsa prezentate la impozitul pe profit pentru anul 2011;
- suma de **X lei** aferenta diferentei între TVA colectata inregistrata in jurnalul de vanzari pe trim. IV 2009 si TVA colectata declarata in decontul de TVA pe trim. IV 2009;
- suma de **X lei** aferenta unei facturi neincasate dupa 90 de zile de la emiterea facturii, devenita exigibila in 20.03.2014, in aplicarea sistemului TVA la incasare;



- suma de **X lei** inscrisa intr-o factura emisa in 20.12.2014 si necuprinsa in decontul de TVA depus pe trim. IV 2014, in care s-a inscris TVA colectat 0 (zero);

In total s-a colectat TVA suplimentara in suma de **X lei**.

**In drept**, art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscala prevede:

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

Societatea nu formuleaza motive exprese pentru aceste sume contestate, sau cele incidente (pentru suma de X lei), prin trimiterea facuta de contestara la cele formulate la impozitul pe profit contestat, au fost deja analizate si respinse ca neintemeiate. Prevederile fiscale aplicabile impozitului pe profit nu sunt identice cu cele aplicabile taxei pe valoarea adaugata, Codul fiscal reglementand la titluri diferite aceste obligatii fiscale. Ca atare si argumentele de fapt, in forma utilizata la impozitul pe profit, nu pot fi luate in considerare ca atare, mai ales ca nu cuprind decat una din situatiile intalnite la TVA colectata suplimentar.

In concluzie societatea nu a formulat argumente in sustinerea contestarii sumei de X lei TVA colectata suplimentar. Prin urmare se va respinge acest capat de cerere ca nemotivat.

In cauza sunt incidente prevederile pct. 11 alin. (1) lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014, potrivit carora:

*“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;”*

Desi suma intre TVA colectata suplimentar de **X lei** si TVA neadmisa la deducere de **X lei** este de **X lei** prin decizia de impunere se stabileste taxa suplimentara de plata in suma de **X lei**, avandu-se in vedere taxa de rambursat in suma de X lei inscrisa in anexa 4 la RIF.

Avand in vedere cele retinute la pct. III.3.1. si pct. III.3.2. se va respinge ca neintemeiata/nemotivata contestatia impotriva TVA stabilita suplimentar de plata in suma de X lei.

### **III.3.3. Cu privire la accesoriile în suma de X lei, aferente TVA stabilită suplimentar de plata**

Avand in vedere ca se respinge contestatia impotriva debitului suplimentar generator de accesorii, iar contestatara nu contesta modul de calcul al accesoriiilor, prin aplicarea principiului „accesorium sequitur principale” se va respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

Potrivit art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art. 119. – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere[...]”.*

*„Art. 120.- (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență*

și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

**(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. [...]**

„Art. 120<sup>1</sup>- (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

[...]

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”**

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 11, art. 18, art. 34 alin. (16), art. 112<sup>1</sup>- art 112<sup>8</sup>, art 145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; Normele metodologice date în aplicarea articolelor din Codul fiscal arătate anterior, aprobate prin HG nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare; art. 67, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 205, art. 209, art. 214 și art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; pct. 1 din O.M.F.P. nr. 1939/2004; pct. 5.3, pct. 10 și pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 2906/2014:

## DECIDE

1. Transmite, spre competența soluționare, Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice, capatul de cerere al contestației formulată de SC XXX SRL, cu privire la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/2015.

2. Suspenda, în parte, soluționarea contestației formulată de SC XXX SRL împotriva deciziei de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, cu privire la impozit pe profit suplimentar în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei, precum și cu privire la diminuarea impozitului pe veniturile microintreprinderilor cu suma de X lei, până la soluționarea cu titlu definitiv a contestației formulate împotriva dispoziției de măsuri nr. X/2015, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

3. Respinge, în parte, ca neîntemeiată/nemotivată, contestația formulată de SC XXX SRL împotriva deciziei de impunere nr. F-X/2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice, prin care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar pentru anul 2010 în suma de X lei cu accesorii aferente în suma de X lei, TVA suplimentară în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.

Director General,