



DECIZIA NR. 10106/27.03.S0

privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L. Botoșani, societate în insolvență, înregistrate la
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr... și ..., iar la
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/...

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...,
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub
nr.ISR_REG/.. și de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Botoșani-Colectare, prin adresele nr.... din 14.02.S0, înregistrate la Direcția
Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/.,
nr.ISR_REG/..., nr.ISR_REG/.. și nr.ISR_REG/.., asupra contestațiilor
formulate de **S.C. X S.R.L. Botoșani**, societate în insolvență, cod de
identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului
Botoșani sub nr.JX, cod CAEN 4322- "Lucrări de instalații sanitare, de
încălzire și de aer condiționat", cu domiciliul fiscal în satX, comuna X, strada
Xr nr.X, județul Botoșani, administratorX, administrator judiciar Cabinet
individual de insolvență-X, prin avocat X, în baza Împuternicirilor avocațiale:
X, cu domiciliul procedural ales pentru comunicarea actelor de procedură la
sediul Cabinetului de avocat X din municipiul

Contestațiile sunt formulate împotriva:

- Deciziei de reverificare nr.F-BT X;
- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale
afereente 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, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S
lei**;

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale
afereente 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;

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, pentru suma de **S lei** reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X pentru suma de **S lei** reprezentând:

- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată;

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile pct.9.5. 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, și anume: ” **9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.**”, organul de soluționare a contestațiilor a procedat la conexarea dosarelor.

Totodată, **S.C. X S.R.L. Botoșani** a formulat contestație și împotriva Dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.260 și 261 din data de 26.11.2019, iar prin adresa nr.X, anexată la dosarul cauzei, aceasta a fost transmisă Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală, spre competență soluționare, în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, conform prevederilor art.272 alin.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu

cele ale pct.5.1 și pct.5.3 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.

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

- S lei impozit pe profit;
- S lei impozit pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei taxă pe valoarea adăugată;
- S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestațiile au fost depuse 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 deciziilor contestate, respectiv:

-Decizia de reverificare nr.F-BT X a fost comunicată sub semnătură de primire administratorului societății la data de **05.11.2019**, contestația fiind depusă prin poștă la data de **17.12.2019**;

-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 și 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 au fost comunicate petentei la data de **06.12.2019**, conform confirmărilor de primire existente la dosarul cauzei, contestațiile fiind depuse prin poștă la data de **20.12.2019**, respectiv la data de **25.12.2019**;

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X a fost comunicată prin publicitate la data de **31.01.2020**, contestația fiind depusă la data de **13.02.2020**;

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X a fost comunicată petentei la data de **23.01.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, contestația fiind depusă la data de **13.02.2020**;

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X a fost comunicată petentei la data de **23.01.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, contestația fiind depusă la data de **13.02.2020**;

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X a fost comunicată petentei la data de **16.01.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, contestația fiind depusă la data de **13.02.2020**.

Contestațiile sunt semnate de doamna avocat X, în calitate de împuternicit al societății, având aplicată ștampila Cabinetului de avocat X, și este însușită de administratorul judiciar al societății, Cabinet individual de insolvență-X, prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X.

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.R.L. Botoșani formulează contestație împotriva Deciziei de reverificare nr.F-BT X, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, susținând următoarele:

Societatea a fost verificată fiscal, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2013-31.10.2018 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2016, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, fiind emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X prin aceasta fiind stabilită suplimentar suma de S lei lei, din care: impozit pe profit în sumă de S lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Petenta susține că: inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea principiului unicității controlului, societatea fiind verificată de două ori pentru aceeași perioadă, 01.09.2018-31.10.2018, pentru taxa pe valoarea adăugată, decizia de reverificare nu este motivată, neindicând datele suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, începerea inspecției fiscale este ulterioară comunicării Raportului de inspecție fiscală și stabilirii discuției finale. Referitor la această ultimă susținere, petenta arată că, deși era prevăzut ca inspecția fiscală să înceapă la data de 15.11.2019, anterior acestei date, la data de 12.11.2019, i-a fost comunicat Proiectul de raport de inspecție fiscală și a fost înștiințată cu privire la data la care va avea discuția finală, respectiv la data de 13.11.2019.

În ceea ce privește 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 arată că:

Societatea a fost verificată fiscal, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2013-31.10.2018 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2016, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, fiind emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X prin aceasta fiind stabilită suplimentar suma de S lei lei, din care: impozit pe profit în sumă de S lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În luna iulie 2019 societatea a făcut obiectul unui control inopinat, finalizat cu Procesul verbal nrX , prin acest proces verbal organele de inspecție fiscală neidentificând nicio prevedere legală încălcată, nestabilind nicio consecință și nedispunând nicio măsură.

Cu toate că administratorul societății a furnizat toate informațiile necesare, la data de 18.08.2019 societății i-a fost comunicat Avizul de inspecție fiscală nr. F-BT X, având ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind: taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2018-31.12.2018, impozitul pe profit pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018 și impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.10.2017-30.06.2018. Așadar, acest aviz de inspecție fiscală a fost emis cu încălcarea principiului unicității controlului pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.09.2018-31.10.2018.

În mod abuziv, la data de 05.11.2019, petentei i-a fost înmănat același Aviz de inspecție fiscală nr.F-BT X, listata la data de 22.10.2019, prin care apar anumite modificări față de primul aviz, perioadele verificate fiind: taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.11.2018-31.12.2018, impozitul pe profit pentru perioada 01.10.2018-31.12.2018 și impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.10.2017-30.06.2018. Așadar, acest aviz de inspecție fiscală a fost emis cu încălcarea principiului unicității controlului pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2018-31.12.2018.

Petenta arată că în mod nelegal, același aviz de inspecție fiscală cuprinde modificări cu privire la perioada supusă verificării pentru taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit.

La data de 05.11.2019, administratorului societății i s-a înmănat Decizia de reverificare nr.F-BT X, care prevede că se va referifica taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, prin această decizie fiind prevăzut că inspecția fiscală va începe la data de 15.11.2019.

La data de 12.11.2019, i-a fost comunicat Înștiințarea privind discuția finală, fixată pentru data de 13.11.2019, comunicându-i-se și două proiecte de raport de inspecție fiscală. Așadar, anterior începerii inspecției

fiscale prevăzută în Decizia de reverificare nr.F-BT X, inspecția fiscală era deja finalizată, fiind încheiat și raportul de inspecție fiscală.

Ținând cont de faptul că discuția finală a fost stabilită la mai puțin de o zi de la data comunicării celor două proiecte de raport de inspecție fiscală, respectiv pentru data de 13.11.2019, ora 12, petenta a solicitat prin adresa nr.X acordarea unui termen rezonabil pentru a lectura proiectele de raport până la data de 26.11.2019, ora 12.

La data de 18.11.2019, societatea a primit adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani nr.X, prin care era înștiințată că discuția finală va avea loc la data de 18.11.2019, ora 12.

Petenta a solicitat din nou ca discuția finală să aibă loc la data de 26.11.2019, ora 12, având în vedere volumul mare de documente, însă nu a mai primit niciun răspuns de la organele de inspecție fiscală.

Societatea s-a prezentat la data de 26.11.2019, ora 12, la sediul organelor de inspecție fiscală, cu aceeași ocazie fiind înștiințată că discuția finală se consideră că a avut loc la data de 18.11.2019 și că exprimarea unui punct de vedere nu mai poate avea loc deoarece deciziile de impunere au fost emise.

Astfel, petenta arată că i-a fost încălcat dreptul la apărare și invocă jurisprudența internă și europeană.

Societatea susține că a fost încălcat principiul realității economice, în sensul că a explicat organelor de inspecție fiscală raporturile juridice pe care le-a avut cu S.C. X S.R.L. Botoșani (S.C. X S.R.L. fiind subantreprenor, iar S.C. X S.R.L. antreprenor și beneficiar final) și faptul că aceasta nu a emis facturi la data semnării proceselor verbale de recepție cantitativă deoarece a considerat că data emiterii facturilor trebuie să fie data la care beneficiarul final recepționează/achită serviciile.

Organele de inspecție fiscală au interpretat formalist și natura juridică a proceselor verbale încheiate între părți, acestea neputând să echivaleze cu procesele verbale de recepție finală a lucrărilor, în sensul Legii nr.50/1991, care se încheie cu beneficiarul lucrării, respectiv autoritatea contractantă.

Petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au ignorat realitatea operațiunilor economice, întreaga argumentație a acestora bazându-se pe întâmpinările depuse în dosarul insolvenței al S.C. X S.R.L. Botoșani de către aceasta și administratorul judiciar al S.C. X S.R.L., poziții care sunt reluate de nenumărate ori, pentru a justifica reținerile nelegale.

Petenta invocă jurisprudența europeană și susține că a fost încălcat principiul unicității controlului, Decizia de reverificare necuprinzând niciun motiv care să înlăture principiul unicității controlului și să facă posibilă aplicarea excepției, organele de inspecție fiscală neprecizând, nici măcar sumar, care sunt elementele noi.

De asemenea, petenta susține că inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea normelor legale, inspecția fiscală fiind începută concomitent cu data comunicării deciziei de reverificare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea susține că în cazul prestărilor de servicii care determină decontări și plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții montaj, faptul generator poate interveni la momente diferite, fie la data emiterii situațiilor de lucrări, fie, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari, petenta aflându-se în ultima situație.

Astfel, potrivit clauzelor contractuale, părțile (petenta și S.C. X S.R.L.) au stabilit de comun acord ca serviciile prestate de S.C. XS.R.L. să fie facturate la momentul recepției acestor lucrări de către beneficiar (autoritate publică), respectiv după recepția cantitativă și calitativă a acestora, precum și decontarea lor. Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile art.281 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și au interpretat în mod nelegal clauzele contractuale.

Societatea subliniază faptul că în cele trei contracte, S.C. XS.R.L. a avut calitatea de subantreprenor, S.C. X S.R.L. pe cea de antreprenor, iar autoritatea contractantă pe cea de beneficiar. Astfel, petenta predă lucrările către S.C. X S.R.L. în baza unor procese verbale de recepție cantitativă, iar ulterior S.C. X S.R.L. le predă împreună cu alte lucrări către beneficiar, între aceste 2 entități având loc recepția cantitativă și calitativă. Abia ulterior recepționării acestora din punct de vedere calitativ (care include și probe de funcționalitate) și decontării acestora către S.C. X S.R.L., se poate vorbi de o întindere certă a creanței, atunci intervenind și faptul generator al TVA. În situația în care organele de inspecție fiscală ar fi luat în considerare în mod corect faptul generator al TVA, nu ar fi trebuit să calculeze deloc TVA suplimentar.

Referitor la penalitățile contractuale, petenta susține că organele de inspecție fiscală au recalculat penalitățile cu care aceasta s-a înscris pe Tabelul de creanțe al S.C. X S.R.L., inclusiv prin modificarea cotei aplicate.

Societatea susține că aceste penalități au fost calculate în afara cadrului legal stabilit de organele de inspecție fiscală, respectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată, atâta vreme cât penalităților nu li se aplică TVA, și că aceste penalități au fost recalculat abuziv de către organele de inspecție fiscală deoarece acestea nu au posibilitatea de a interveni în voința părților. Petenta consideră că organele de inspecție fiscală trebuiau să ia în considerare Acordul din data de 14.11.2019, încheiat între S.C. XS.R.L. și S.C. X S.R.L., prin care părțile au înțeles să renunțe la calcularea penalităților.

Totodată, petenta susține că penalitățile de întârziere se calculează de la scadență până la data plății, în cazul de față neputându-se vorbi despre o scadență a sumelor deoarece aceasta intervine la momentul recepției lucrărilor de către beneficiar și decontării acestora.

Societatea mai afirmă că raporturile fiscale diferă de normele aplicabile în procedura de insolvență, dreptul de a înscrie o sumă pe Tabelul de creanțe neechivalând cu exigibilitatea sumei din punct de vedere al TVA.

Petenta arată că pe Tabelul de creanțe se înscriu toate datoriile, indiferent dacă acestea sunt sau nu exigibile din punct de vedere fiscal.

În ceea ce privește 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 menține motivațiile de mai sus, cu excepția celor privind unicitatea controlului și în plus arată că:

-comunicarea avizului de inspecție fiscală este un act de procedură extrem de important pentru contribuabil, acesta având la dispoziție 15 zile pentru preauditarea și organizarea dosarelor ce urmează a fi prezentate organelor de inspecție fiscală. Societatea arată că la data de 18.08.2019 a primit Avizul de inspecție fiscală nr.F-BT X, cuprinzând mențiuni privind obligațiile fiscale și perioada verificată. Astfel, acesta a avut ca obiect verificarea următoarelor obligații fiscale: TVA pentru perioada 01.09.2018-31.12.2018, impozit pe profit pentru perioada 01.09.2018-31.12.2018, impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.10.2018-30.06.2018. Ulterior, la data de 05.11.2019, organele de inspecție fiscală au transmis același aviz de inspecție fiscală, listat la data de 22.10.2019, care cuprinde verificarea următoarelor obligații fiscale: TVA pentru perioada 01.11.2018-31.12.2018, impozit pe profit pentru perioada 01.09.2017-31.12.2018, impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.10.2017-30.06.2018. Petenta consideră că în mod abuziv organele de inspecție fiscală au modificat acte publice, în vederea eludării dispozițiilor legale și acoperirii neregulilor comise;

-petenta susține că organele de inspecție fiscală au reconsiderat nelegal sistemul de impozitare de la impozit pe veniturile microîntreprinderii la impozit pe profit, deoarece, așa cum prevede art.319 alin.(16) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, momentul facturării, respectiv al declarării veniturilor, este ulterior faptului generator al taxei, respectiv cel târziu până în a 15 a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei. Societatea afirmă că în situația în care organele fiscale ar fi luat în considerare în mod corect faptul generator al TVA, nu ar fi trebuit să reconsidere regimul aplicabil acesteia, și nu ar fi calculat obligații suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit;

-organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat cheltuieli nedeductibile fiscal. Astfel:

- sumele de S lei (anul 2017) și S lei (anul 2018), reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii ca urmare a reîncadrării societății la impozit pe profit, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală, trebuiau reîncadrate aplicând regimul juridic din momentul efectuării plății;
- referitor la cheltuielile în sumă de S lei (anul 2017) și S lei (anul 2018), reprezentând S% din valoarea TVA dedusă aferentă serviciilor de leasing auto, servicii de

întreținere/reparații și asigurări auto, precum și combustibil și piese de schimb pentru funcționarea autovehiculelor aflate în proprietatea sau folosința sa, petenta arată că foile de parcurs nu sunt necesare pentru a deduce cheltuielile de această natură în proporție de S%, acestea fiind solicitate doar când contribuabilul deduce cheltuieli în proporție de 100%.

În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, petenta susține că aceasta este netemeinică și nelegală, deoarece una din condițiile esențiale pentru a putea calcula dobânzi și penalități este să existe o obligație fiscală principală și aceasta să fie neachitată. Petenta consideră că nu există o obligație fiscală principală atâta vreme cât Decizia de impunere nr.F-BT X este netemeinică și nelegală, aceasta fiind contestată.

În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X petenta susține că modul de determinare a cuantumului penalității de nedeclarare evidențiază faptul că această sancțiune nu urmărește, în realitate, creșterea gradului de conformare voluntară și nu reprezintă, în esență, nimic altceva decât o nouă formă de penalitate de întârziere.

Petenta consideră că atâta timp cât i-a fost comunicată și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, în sumă de S lei, și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X în sumă de S lei, emiterea unei noi decizii privind obligații fiscale accesorii, în temeiul aceleiași decizii de impunere este netemeinică și nelegală.

Societatea consideră că stabilirea penalităților de nedeclarare s-a făcut cu încălcarea principiului *ne bis in idem*.

Totodată, societatea susține că una din condițiile esențiale pentru a putea calcula dobânzi și penalități este să existe o obligație fiscală principală și aceasta să fie neachitată. Or, petenta consideră că nu există o obligație fiscală principală atâta vreme cât Deciziile de impunere nr.F-BT X sunt netemeinice și nelegale, acestea fiind contestate.

II. Activitatea de Inspecție Fiscală

1) Prin Decizia de reverificare nr.F-BT X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Activitatea de Inspecție Fiscală a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, actul fiscal supus reverificării fiind Decizia de impunere nr.F-BT X.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani au verificat taxa pe valoarea adăugată

aferentă perioadei 01.01.2013-31.10.2018, în urma inspecției fiscale fiind emisă Decizia de impunere nr.F-BT X prin care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei.

Motivul reverificării a fost apariția unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia, constând în: de la data finalizării inspecției fiscale au apărut elemente noi, cu implicații în stabilirea obligațiilor fiscale.

Decizia de reverificare a fost comunicată domnului X la data de 05.11.2019, administratorul petentei, sub semnătură de primire.

2) 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, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, în urma reverificării taxei pe valoarea adăugată ca urmare a emiterii Deciziei de reverificare nr.F-BT X, au stabilit în sarcina **S.C. XS.R.L. Botoșani**, obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă perioadei 01.09.2018-31.10.2018.

Inspecția fiscală a fost înscrisă în Registrul unic de control la poziția 33 din data de 05.11.2019.

De la data inspecției fiscale parțiale precedente până în prezent au apărut elemente suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, respectiv faptul că, potrivit Buletinului procedurilor de insolvență nr. X, **S.C. X S.R.L. Botoșani** este înscrisă în Tabelul preliminar al creanțelor debitorului S.C. X S.R.L. nr. X cu o creanță solicitată de S lei, din care, conform cererii de admitere a creanței și de înscriere în tabelul preliminar, depusă de petentă la Tribunalul Botoșani, suma de S lei reprezintă lucrări executate, dar nefacturate către S.C. X S.R.L. Botoșani și penalități percepute în baza contractelor derulate și calculate ca urmare a neîncasării în termenele prevăzute, până la data intrării în insolvență a beneficiarului.

Din informațiile ce rezultă din cererea de admitere a creanței, precum și din procesele-verbale de recepție la terminarea lucrărilor, vizate de beneficiarul S.C. X S.R.L. Botoșani, organele de inspecție fiscală au concluzionat că petenta a efectuat lucrări de construcții în favoarea S.C. X S.R.L., confirmate de beneficiar în datele de 23.11.2017, 04.07.2018 și 19.10.2018, fără a întocmi și înregistra în contabilitate facturi pentru lucrările executate, cu consecința neînregistrării, nedeclarării și neachitării impozitelor și taxelor aferente, conform prevederilor legale în vigoare.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că informațiile și documentele anterior detaliate nu au fost aduse la cunoștința organelor de inspecție fiscală în timpul desfășurării inspecției fiscale parțiale, încheiată cu emiterea Deciziei de impunere nr.F-BT X ci abia cu ocazia controlului inopinat finalizat prin întocmirea Procesului-verbal nr. X din 31.07.2019, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că acestea reprezintă date suplimentare, necunoscute organului de inspecție fiscală la

data efectuării inspecției fiscale precedente, care pot influența rezultatele acesteia.

În consecință, organele de inspecție fiscală au întocmit Referatul pentru solicitarea reverificării, iar în urma aprobării acestuia, a fost emisă Decizia de reverificare nr. F-BT X, în vederea stabilirii corecte a taxei pe valoarea adăugată datorată de contribuabil pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, ca urmare a influenței elementelor suplimentare anterior detaliate.

În urma reverificării, pe baza documentelor primare, a jurnalelor de vânzări și cumpărări, a bilanțelor de verificare, a extraselor de cont și registrului de casa, a notelor contabile și a deconturilor taxei pe valoarea adăugată depuse la organul fiscal teritorial, puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală cu ocazia precedentei inspecții fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit:

-soldul inițial al taxei pe valoarea adăugată, stabilit în urma inspecției fiscale parțiale anterioare este în sumă de S lei;

-taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru perioada verificată, înregistrată și declarată de societate, este în sumă de S lei;

-taxa pe valoarea adăugată colectată pentru perioada verificată, înregistrată și declarată de societate, este în sumă de S lei;

-taxa pe valoarea adăugată de plată pentru perioada verificată este în sumă de S lei;

-taxa pe valoarea adăugată achitată în perioada verificată este în sumă de S lei;

-taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina petentei ca urmare a neacordării dreptului de deducere cu ocazia inspecției fiscale parțiale anterioare este în sumă de S lei;

-soldul TVA de plată rezultată în urma inspecției fiscale parțiale anterioare, respectiv soldul TVA de plată care figurează în evidența organelor fiscale este în sumă de S lei.

Perioada de raportare a taxei pe valoarea adăugată a fost luna calendaristică.

Obiectul principal de activitate declarat de societate este "Lucrări de instalații sanitare, de încălzire și de aer condiționat" -CAEN 4322. În perioada supusă inspecției fiscale, petenta a desfășurat efectiv activități constând în prestări servicii în domeniul construcțiilor civile, în principal lucrări de subtraversare drum prin foraj, montaj de țevi, conducte, vane, hidranți pentru modernizare drumuri și extindere rețele de apă și canalizare.

S.C. X S.R.L. Botoșani figurează în registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul „TVA la încasare” de la data de 01.01.2013.

În urma inspecției fiscale precedente, au fost stabilite diferențe totale de TVA de S lei, din care pentru intervalul 01.09.2018-31.10.2018 a fost stabilită o diferență de taxă pe valoarea adăugată față de sumele înscrise în deconturile de TVA depuse, respectiv față de fișa de evidență fiscală, în sumă de S lei, reprezentând TVA fără drept de deducere.

Având în vedere declarațiile făcute de administratorul societății în timpul inspecției fiscale, încheiată cu emiterea Decizie de impunere nr.F-BT X referitoare la situația contractelor aflate în derulare, la stadiul lucrărilor la data de 21.01.2019, respectiv la valoarea lucrărilor rămase neefectuate, precum și dacă mai există lucrări efectuate și nefacturate către beneficiarii contractelor de prestări servicii, respectiv: *“În prezent avem contracte în derulare: 1. Contract X [...]lucrări rămase de executat în valoare de S lei aproximativ; 2. Contract X [...]lucrări rămase de executat S lei; 3. Contract de execuție X [...]lucrări rămase de executat aproximativ S lei. Precizăm că avem lucrări în curs de execuție nedefinitivate la X. Lucrările nu au fost definitivate din cauza stării vremii (Contract X).”*, a fost verificată situația acestor contracte și lucrări la data de 18.07.2019 (data începerii controlului inopinat finalizat cu Procesul-verbal nr.X).

Astfel, cu ocazia controlului inopinat efectuat în luna iulie 2019, organele de inspecție fiscală au solicitat informații scrise administratorului societății despre evoluția acestor contracte, de la data inspecției fiscale precedente până în prezent, precum și referitoare la lucrările de construcții efectuate și, în caz afirmativ, să precizeze în cazul cărui contract și care este valoarea acestor lucrări. De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat menționarea faptului dacă există lucrări efectuate și nefacturate către beneficiari. Reprezentantul legal al societății, domnul X, a declarat, prin răspunsul la întrebarea nr.1 din Nota explicativă din 18.07.2019, următoarele:

“1) Referitor la contractul X-obiectiv sistem de alimentare cu apă X s-a sistat

2) Contract de subantrepriza X-alimentare cu apă X: s-a executat și facturat S ron

3) Contract X-X-X s-a executat și facturat S ron

4) Menționăm că avem lucrări efectuate și nefacturate:

1. CtrX: S lei;

2. Ctr X: S lei;

3. Ctr X: S lei.”

Conform balanței de verificare încheiate la data de 31.12.2018, suma totală a creanțelor deținute de societate este de S lei, din care S lei clienți neîncasați, respectiv S.C. X S.R.L. Botoșani. Această sumă rezultă și din fișa contului 4111.00001-X SRL, fiind și confirmată de partener, aflându-se în soldul contului 4111.00001 și la data de 15.02.2019.

Suma de S lei, ce figurează în balanța de verificare încheiată la luna decembrie 2018, coincide cu suma raportată de societate ca și creanțe de încasat prin Situația financiară anuală depusă pentru anul 2018.

La data de 20.11.2018, clientul principal al societății, S.C. X S.R.L., a intrat în insolvență, potrivit Buletinului procedurilor de insolvență nr. X, **S.C. XS.R.L. Botoșani** fiind înscrisă în Tabelul preliminar al creanțelor debitorului S.C. X S.R.L. nr. X cu o creanță solicitată de S lei, sumă care este mai mare decât creanța facturată și neîncasată de la partenerul S.C. X

S.R.L., în sumă de S lei, potrivit fișei analitice a contului 4111.00001-XSRL, la data de 15.02.2019.

În legătură cu această neconcordanță, respectiv în legătură cu diferența de creanță deținută/preținsă asupra S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise și documente justificative administratorului societății, domnului X, care, prin răspunsul la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de 18.07.2019, declară că :

“Suma de S lei reprezintă lucrări facturate și neîncasate până la deschiderea procedurii de insolvență. Diferența până la S ron reprezintă:

-S lei -lucrări efectuate dar nefacturate, detaliate la răspunsul precedent;

-S reprezintă penalități la cele trei contracte detaliate anterior.

Anexez la prezenta documentele: cerere de admitere a creanței la Tribunalul Botoșani, transmisă prin Poșta Română; copii după cele trei contracte și actele adiționale aferente; facturile emise și neîncasate; procesele verbale la terminarea lucrărilor”.

Din cererea de admitere a creanței și de înscriere în tabelul preliminar, depusă de petentă la Tribunalul Botoșani, rezultă că suma de S lei se compune din:

A. S lei -lucrări executate și facturate, însă neachitate la data cererii;

B. S lei - lucrări executate, dar nefacturate în baza Contractului de subantrepriză nr. X, recepționate conform proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018 și situație de lucrări pentru perioada iunie-octombrie 2018;

C. S lei - penalități conform Act adițional nr. X/04.06.2018 la Contractul X;

D. S lei - lucrări executate, dar nefacturate în baza Contractului de execuție nr. X, recepționate conform proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018 și situație de lucrări;

E. S lei - penalități conform Act adițional nr. X/04.04.2018 la Contractul X din 22.03.2017;

F. S lei - penalități conform Act adițional nr. X/04.04.2018 la Contractul X din 22.03.2017 pentru suma facturată;

G. S lei - lucrări executate, dar nefacturate în baza Contractului de subantrepriza nr. X din 01.09.2017, recepționate conform proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017 și situație de lucrări;

H. S lei - penalități la Contractul X din 01.09.2017.

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală procesele-verbale de recepție la terminarea lucrărilor, din care rezultă sumele însușite de către beneficiar ca fiind servicii efectuate (dar nefacturate de către petentă), precum și situații de lucrări executate și acceptate de către S.C. X S.R.L.

În completarea Notei explicative din data de 18.07.2019, reprezentantul legal al **S.C. XS.R.L.** Botoșani a transmis organelor de inspecție fiscală adresa nr. X/19.07.2019, prin care comunică că în cazul

celor 3 contracte sus-menționate, lucrările executate de **S.C. XS.R.L.**, pentru care au fost întocmite situațiile de lucrări, nu au fost recepționate de beneficiarii finali X, X și Primăria Comunei X și că procesele-verbale de recepție din 19.10.2018, 04.07.2018 și 23.11.2017 încheiate cu S.C. X S.R.L. sunt doar acte formale. Totodată recunoaște efectuarea lucrărilor de către **S.C. X S.R.L.**, cu precizarea că facturarea și decontarea lucrărilor sunt efectuate în funcție de recepția lucrării făcută de către S.C. X S.R.L. cu cei 3 beneficiari ai săi, existând și beneficii pentru petentă, în sensul că aceasta are dreptul la penalități de 0,5% pe zi din valoarea lucrărilor.

Din analiza contractelor în baza cărora **S.C. X S.R.L.** a efectuat lucrări pentru care a emis situații de lucrări și procese-verbale de recepție la terminarea lucrărilor și a calculat penalitățile, cu care s-a înscris la masa credală și care au fost acceptate de S.C. X S.R.L., rezultă următoarele:

1. **Contractul de subantrepriza nr. X din 06.06.2014** este încheiat între S.C. X S.R.L., în calitate de antreprenor, și **S.C. XS.R.L.**, în calitate de subantreprenor, are ca obiect execuția de către subantreprenor a lucrărilor de montare conducte PVC din cadrul obiectivului de investiție "Extinderea rețelelor de apă și canalizare în X", încheiat între S.C. X S.R.L. cu S.C. X S.A. Botoșani, iar valoarea contractului este de S lei, plus TVA de S lei.

La art. 3.3 din contract se prevede că *"Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor. Contravaloarea facturilor emise de către subantreprenor se va achita cu OP în termen de 90 zile, dar numai după încasarea de către antreprenor a contravalorii lucrărilor executate de subantreprenor de la beneficiarul lucrării."*

La art. 10.7 se prevede că: *"În cazul în care antreprenorul întârzie în mod nejustificat plata lucrărilor executate, acesta va plăti subantreprenorului penalități de 0,1% pe zi de întârziere din suma datorată și neachitată la termen."*

La contractul de subantrepriză nr.X din 06.06.2014, există anexa nr. 1 în care se detaliază prețurile unitare pe categorii de lucrări și o serie de detalii tehnice.

De asemenea, la contractul de subantrepriză nr. X din 06.06.2014 se încheie și:

-Actul adițional nr. X/16.05.2017, prin care părțile au convenit de comun acord ca prețul lucrărilor executate conform contractului încheiat între părți să fie conform prezentei anexe de prețuri unitare, deci se modifică o parte din prețurile negociate potrivit anexei nr.1.;

-Actul adițional nr. X/01.06.2017, prin care se modifică o parte din prețurile unitare și se completează anexa la contract cu lucrări noi;

-Actul adițional nr.X/25.05.2018, prin care părțile au convenit ca în cazul execuției unor lucrări greu de cuantificat pe baza prețurilor unitare existente în contract, acestea să fie executate în regie, fiind detaliat modul în care se va compune prețul acestor lucrări;

-Actul adițional nr.X/04.06.2018 prin care se completează anexa la contract cu lucrări noi și cu evidențierea prețurilor unitare ale acestora și se modifică procentul de penalitate de întârziere perceput, așa cum rezultă din punctul 3 al actului adițional: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale beneficiarului, se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume. De la data facturării, penalitățile se aplică conform art. nr. 10 din contract.”*

2. Contractul de execuție nr. X din 22.03.2017 este încheiat între S.C. X S.R.L., în calitate de beneficiar, și S.C. XS.R.L., în calitate de executant, are ca obiect execuția de subtraversări drumuri și modificări trasee la conductele de apă din cadrul obiectivului de execuție *“Proiectare și execuție Xi pentru remedierea lucrărilor existente și finalizarea lucrărilor rămase de executat: lot I X km 131+627-156+232”*, încheiat de S.C. X S.R.L. cu Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România S.A. (C.N.A.D.N.R. S.A.), iar prețul estimat pentru îndeplinirea contractului este conform Anexei 1.

La art. 3.4., 3.5 și 3.6 din contract se prevede că: *“Decontarea se va face pe baza de situații de lucrări confirmate de șeful de punct de lucru, pe baza cantităților real executate în teren, o dată pe lună. Plata se va face la 90 de zile. Dacă motorina va fi asigurată de beneficiar, aceasta va fi scăzută din valoarea situațiilor de plată lunare.”*

La art. 10.7 se prevede că: *“În cazul în care beneficiarul întârzie în mod nejustificat plata lucrărilor executate, acesta va plăti executantului penalități de 0,1% pe zi de întârziere din suma datorată și neachitată la termen.”*

La contractul de execuție nr. X din 22.03.2017, există anexa nr. 1 în care se detaliază prețurile unitare pe categorii de lucrări și cantitatea acestora.

De asemenea, la contractul de execuție nr. X din 22.03.2017 se încheie și Actul adițional nr. X/04.04.2018, prin care se completează anexa la contract cu lucrări noi și cu evidențierea prețurilor unitare ale acestora și se modifică art. 3.4 din contract astfel: *“Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor. Facturile vor fi emise de către subantreprenor în funcție de disponibilitățile bănești ale antreprenorului.”* și se introduce art. 3.7: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale antreprenorului, se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume. De la data facturării, penalitățile se aplică conform art. nr. 10.7 din contract.”*

3. Contractul de subantrepriză nr. X din 01.09.2017 este încheiat între S.C. X S.R.L. în calitate de antreprenor și S.C. XS.R.L. în

calitate de subantreprenor, are ca obiect execuția de către subantreprenor a lucrărilor de alimentare cu apă în cadrul contractului "Alimentare cu apă comunele X și X", iar valoarea contractului se stabilește prin raportare la prețurile unitare pe categorii de lucrări din Anexa 1 ce face parte integrantă din contract. Prețurile sunt ferme și nu se actualizează pe toata durata contractului.

La art. 3.3 din contract se prevede că: *"Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor. Facturile vor fi emise de către subantreprenor după facturarea de către S.C. X S.R.L. a lucrărilor către beneficiarul Primăria Comunei X.",* iar la art. 3.4 se prevede că: *"Până la data facturării se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 1% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume. De la data facturării, penalitățile se aplică conform art. nr. 10.9 din contract."*

La art. 10.9 se prevede că: *"În situația în care Antreprenorul General nu plătește lucrările executate de subantreprenor consemnate în situații de plată acceptate și facturate o perioadă mai mare de 60 de zile, aceasta dă dreptul Subantreprenorului la perceperea de penalități în cuantum de 0,1% pe zi până la achitarea integrală."*

La contractul de subantrepriză nr.X din 01.09.2017, există anexa nr. 1 în care se detaliază prețurile unitare pe categorii de lucrări.

În temeiul acestor contracte, petenta a emis situații de lucrări/de plată pentru lucrările executate, parte din ele fiind facturate și înregistrate în evidența contabilă, iar altă parte fiind executate și recepționate de beneficiar, dar nefacturate. Situația pentru fiecare contract se prezintă astfel:

1. În cazul Contractului de subantrepriză nr.X din 06.06.2014

A. Lucrări executate și facturate înaintea deschiderii procedurii de insolvență a S.C. X S.R.L., respectiv anterior datei de 20.11.2018:

- factura nr. X/20.02.2017, în sumă de S lei + TVA de S lei;
- factura nr. X/05.06.2017, în sumă de S lei + TVA de S lei;
- factura nr. X0/10.08.2017, în sumă de S lei + TVA de S lei;
- factura nr. X/05.03.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;
- factura nr. X/10.07.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;
- factura nr. X/30.08.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;
- factura nr. X/10.09.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;
- factura nr. X/26.09.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/08.10.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;

B. Lucrări executate înaintea deschiderii procedurii de insolvență a S.C. X S.R.L., respectiv anterior datei de 20.11.2018 și nefacturate:

-S lei - lucrări executate, dar nefacturate, recepționate conform proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018 și situație de lucrări pentru perioada iunie-octombrie 2018;

C. Lucrări executate și facturate după deschiderea procedurii de insolvență a S.C. X S.R.L., respectiv după data de 20.11.2018:

-factura nr. X/07.03.2019, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/17.04.2019, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/14.05.2019, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/19.06.2019, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/15.07.2019, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/16.08.2019, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/01.10.2019, în sumă de S lei + TVA de S lei.

2. În cazul Contractului de execuție nr. X din 22.03.2017

A. Lucrări executate și facturate înaintea deschiderii procedurii de insolvență a S.C. X S.R.L., respectiv anterior datei de 20.11.2018:

-factura nr. X/29.06.2017, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/17.10.2017, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/26.04.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/23.05.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/28.06.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;

-factura nr. X/28.09.2018, în sumă de S lei + TVA de S lei;

B. Lucrări executate înaintea deschiderii procedurii de insolvență a S.C. X S.R.L., respectiv anterior datei de 20.11.2018 și nefacturate:

-S lei - lucrări executate, dar nefacturate, recepționate conform proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018 și situație de lucrări;

C. Lucrări executate și facturate după deschiderea procedurii de insolvență a S.C. X S.R.L., respectiv după data de 20.11.2018:

-factura nr. X/11.01.2019, în sumă de S lei + TVA de S lei.

3. În cazul Contractului de subantrepriză nr.Xdin 01.09.2017
Lucrări executate înaintea deschiderii procedurii de insolvență a
S.C. X S.R.L., respectiv anterior datei de 20.11.2018 și nefacturate:

-S lei - lucrări executate, dar nefacturate, recepționate conform proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017 și situație de lucrări.

În baza contractelor, cu actele adiționale aferente, precum și a proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor, S.C. X S.R.L. a calculat penalități de întârziere, înscriindu-se cu suma acestora la masa credală, după cum urmează:

-S lei - penalități conform Act adițional nr. X/04.06.2018 la Contractul X din 06.06.2014;

-S lei - penalități conform Act adițional nr. X/04.04.2018 la Contractul X din 22.03.2017;

-S lei - penalități conform Act adițional nr. X/04.04.2018 la Contractul X din 22.03.2017 pentru suma facturată;

-S lei - penalități la Contractul X din 01.09.2017.

Din informațiile ce rezultă din cererea de admitere a creanței, precum și din situația de lucrări executate în perioada iunie-octombrie 2018, în sumă totală de S lei, situația de plată pentru executarea de lucrări de canalizare și relocări conducte în zona podurilor în localitățile X și X, în sumă totală de S lei și situația de plată pentru executarea de lucrări legate de alimentarea cu apă a comunelor X și X, în sumă totală de S lei, dar și din procesele-verbale de recepție la terminarea lucrărilor, vizate de beneficiarul S.C. X S.R.L., se desprinde concluzia că petenta a efectuat lucrări de construcții în favoarea S.C. X S.R.L., confirmate de beneficiar în datele de 23.11.2017, 04.07.2018 și 19.10.2018, fără a întocmi facturi și fără a înregistra în contabilitate venituri și TVA aferente lucrărilor executate.

Întrebat la începutul inspecției fiscale prezente despre motivele neînregistrării în evidența contabilă și a nedeclarării veniturilor obținute din prestări servicii și din penalități, care au constituit creanțe cu care S.C. X S.R.L. s-a înscris la masa credală a S.C. X S.R.L., administratorul societății, domnul X, a prezentat organelor de inspecție fiscală un număr de 3 adrese înaintate societății de către S.C. X S.R.L., făcând precizarea că, așa cum rezultă din acestea, debitorul nu a acceptat sumele solicitate la masa credală. Astfel, organelor de inspecție fiscală le-au fost prezentate:

-adresa nr. X din 23.01.2019, referitoare la Contractul nr. X, în care se precizează, la punctul 3 : *“În ceea ce privește valoarea costurilor suplimentare înregistrate intern de către dvs. pentru lucrările pe care le-ați executat și care v-au fost decontate, costuri suplimentare cu care v-ați înscris la masa credală, vă transmitem încă o dată că acestea nu vor putea fi acceptate de către societatea noastră.[...]”*;

-adresa nr. X din 08.02.2019, referitoare la Contractul nr. X, în care se precizează, la punctul 3: *“În ceea ce privește valoarea costurilor*

suplimentare înregistrate intern de către dvs. pentru lucrările pe care le-ați executat și care v-au fost decontate, costuri suplimentare cu care v-ați înscris la masa credală, vă transmitem încă o dată că acestea nu vor putea fi acceptate de către societatea noastră.[...]”;

-adresa nr. X din 11.02.2019, referitoare la Contractul nr. X, în care se precizează, la punctul 3 : *”În ceea ce privește valoarea costurilor suplimentare înregistrate intern de către dvs. pentru lucrările pe care le-ați executat și care v-au fost decontate, costuri suplimentare cu care v-ați înscris la masa credală, vă transmitem încă o dată că acestea nu vor putea fi acceptate de către societatea noastră.”*

Organele de inspecție fiscală nu și-au însușit punctul de vedere al administratorului societății, din următoarele considerente:

A. Administratorul societății afirmă că S.C. X S.R.L. nu a acceptat sumele cu care S.C. X S.R.L. s-a înscris la masa credală, prezentând adresele menționate mai sus însă, organele de inspecție fiscală dețineau informații și documente obținute din alte surse care contrazic totalmente susținerile domnului X și adresele enumerate.

Astfel, cu adresa nr. X din 17.07.2019, B.C.S.I. -Compartimentul comunicare din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani transmite Activității de Inspecție Fiscală Botoșani adresa Direcției Generale Antifraudă Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava nr. X, referitoare la sesizarea formulată de SA X prin avocat X, în reprezentarea clientului S.C. X S.R.L., înregistrată la Direcția Regională Antifraudă Suceava cu nr. X Din cuprinsul sesizării rezultă faptele deja prezentate, respectiv faptul că **S.C. X S.R.L.** s-a înscris în Tabelul preliminar al creanțelor debitoarei S.C. X S.R.L. cu o creanță în cuantum de S lei, fiind anexate următoarele documente din dosarul nr. X prin care se judecă contestația promovată împotriva tabelului preliminar al creanțelor publicat în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr.X, și anume:

-Întâmpinarea formulată în dosar de S.C.X S.R.L., reprezentată de X, prin care solicită instanței respingerea contestației formulate de S.C. X S.R.L., ca neîntemeiată și nefondată, aducând următoarele argumente:

”Prin Cererea de creanță formulată, subscrisa am solicitat înscrierea pe Tabelul de creanțe cu suma de S lei. Din această sumă, într-adevăr, a fost până la momentul intrării în insolvență facturată suma de S lei. Diferența sumei, o reprezintă, după cum am arătat și în cererea de creanță, sume datorate de către S.C. X, în baza situațiilor de lucrări acceptate de către aceasta și recepționate, precum și penalități calculate în baza Contractelor încheiate între Părți.

În cele ce urmează, vom prezenta succint situația celor 3 contracte încheiate între Părți, și care stau la baza cererii de creanță.

1.Lucrari aferente contract Extinderea rețelelor de apă și canalizare în X, contract nr. X din 06.06.2014.

Toate aceste lucrări au fost executate și recepționate cu proces verbal din 19.10.2018. Valoarea lucrărilor este în cuantum de S lei. La aceste lucrări, subscrisa am calculat penalități în cuantum de S lei, calculate de la data exigibilității sumei, potrivit Contractului și până la data intrării în insolvență a X, respectiv 20.11.2018.

Facem precizarea că lucrările executate de subscrisa în cadrul acestui contract, nu pot fi facturate de către S.C. X S.R.L. decât după punerea în funcțiune, respectiv executarea racordului electric de la stațiile de pompare apă uzată (SPAU) și la stațiile de pompare apă potabilă (SP), iar pentru rețele, decontarea de către SC X se face în proporție de 60% până la refacerea în totalitate a sistemului rutier, adică după turnarea straturilor de mixtură asfaltică.

În aceste condiții, subscrisa nu am facturat sumele, deși acestea erau datorate.

Astfel, penalitățile calculate sunt de 0,5%/zi, până la data facturării. Au fost calculate penalități până la data de 20.11.2018, data intrării în insolvență a debitoarei.

Documentele depuse de subscrisa în Cererea de creanță pentru a demonstra creanța certă, lichidă și exigibilă pentru suma de S lei (lucrări executate și nefacturate) + S lei (penalități), adică suma de S lei pentru contractul nr. X din 06.06.2014-Extinderea rețelelor de apă și canalizare în X, sunt:

- Contract nr. X din 06.06.2014;
- Situatia de plată + factura nr. X/30.08.2018, în valoare de S lei;
- Situatia de plată + factura nr. X/26.09.2018, în valoare de S lei;
- Situatie de plată în valoare de S lei confirmată de SC X SRL;
- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018 prin care se recepționează lucrări în valoare de S lei fără TVA, respectiv S lei cu TVA;

- Tabel penalități.

Suma pentru care se calculează penalități: S lei;

Procent penalități: 0,50%;

Nr. de zile pentru calcul penalități: 69;

Valoare penalități: S lei.

2.Lucrări aferente contract nr. S-Proiectare și Execuție DN 18 X-X, pentru remedierea lucrărilor rămase de executat-LOT1-X-X km 131+627-156+232.

În perioada 09.04.2018-04.07.2018 subscrisa a executat lucrări de canalizare și relocări conducte în zona podurilor, în localitățile X și X.

Astfel, au fost executate lucrări în valoare de S lei cu TVA, recepționate la data de 04.07.2018.

Din această valoare, suma de S lei a fost facturată la data de 28.09.2018, diferența de S lei nu a fost facturată. Pentru această sumă au fost calculate penalități în valoare de S lei.

Pentru suma facturată în valoare de S lei au fost calculate penalități de la data recepției, respectiv de la data de 04.07.2018, până la data facturării, respectiv 28.09.2018, în valoare de S lei.

În concluzie, pentru lucrările recepționate cu Proces Verbal din 04.07.2018 în valoare de S lei, ne-am înscris la masa credală astfel:

-S lei - suma nefacturată + penalități în valoare de S lei;

-S lei - suma facturată + penalități în valoare de S lei.

Pentru a demonstra creanța certă, lichidă și exigibilă, subscrisa depunem următoarele documente:

-Contract nr X din 22.03.2017;

-Situatie de plată în valoare de S lei și factura nr S/28.09.2018;

-Situatie de plată în valoare de S lei, confirmată de SC X SRL;

-Proces Verbal de recepție 04.07.2018 pentru întreaga sumă de S lei, compusă din S lei + S lei = S lei;

-Tabel Penalitati.

Nr.crt.	Suma pt care se calculeaza	Procent	Nr.de zile pentru	Valoare
	penalitati	penalitati(%)	calcul penalitati	penalitati
I	S	0,50	S2	S
86,00	S	176,00		0,50
TOTAL	S		S	

3.Lucrări aferente contract nr. X/01.09.2017-Alimentare cu apă X și X

În baza acestui contract, subscrisa a executat lucrări în valoare de S lei cu TVA în perioada 24.09.2017-23.11.2017.

Conform contractului încheiat între părți, art.3.3, facturarea se va realiza după ce SC X SRL facturează la beneficiar, iar conform art.3.4-până la data facturării se aplică penalități de 1% /zi.

Documentele care dovedesc creanța certă, lichidă și exigibilă sunt următoarele:

-Contract nr. X din 01.09.2017;

-Situatie de lucrări acceptată de beneficiar în valoare de S lei cu TVA;

-Proces Verbal de recepție din 23.11.2017, prin care se recepționează lucrările în valoare de S lei;

-Calcul Penalități.”

Suma pt care se calculeaza	Procent	Nr.de zile pentru	Valoare
penalitati	penalitati(%)	calcul penalitati	penalitati
S	1,00	364,00	S

Organele de inspecție fiscală precizază faptul că toate documentele la care face referire **S.C. XS.R.L. Botoșani** sunt anexate la întampinare, ca și înscrisuri în probațiune.

După detalierea documentelor pe care își întemeiază sumele solicitate, **S.C. XS.R.L. Botoșani** motivează următoarele (pagina 5 din întampinare):

-*"Subscrisa am prestat în mod efectiv lucrările, fapt ce rezultă în mod evident din situațiile de lucrări și procesele-verbale de recepție a lucrărilor."*;

-*"Este adevărat că subscrisa nu am facturat încă toate sumele datorate, dar acest fapt se datorează înțelegerii pe care am avut-o față de partenerul nostru, X, care nu încasase la rândul său aceste sume de la Beneficiarul final."*;

-*"factura fiscală este un simplu document justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile, nefiind un act juridic care naște raporturi juridice."*;

-*"Astfel, nu se poate susține că creanța subscrisei nu este exigibilă, întrucât nu există factură fiscală emisă."*;

-*"Sumele solicitate pentru lucrările executate sunt certe, lichide și exigibile, încă de la momentul recepției acestor lucrări."*;

-*"potrivit Contractelor încheiate între Părți, subscrisa ne-am îndeplinit obligațiile contractuale. Din momentul predării lucrărilor de către subscrisa, a intervenit în mod corespondent exigibilă obligația X de a achita lucrările executate și predate."*;

-*"Faptul că X nu a încasat încă banii pe aceste lucrări, pentru a ni le achita, nu înseamnă că sumele nu sunt încă datorate, raportul juridic dintre X și Beneficiar fiind diferit de cel dintre X și subscrisa."*;

-*"Din contra, pentru întârzierea în achitarea acestor sume, X și-a asumat plata de penalități contractuale, penalități pe care subscrisa le-am calculat și le-am solicitat prin Cererea de Creanță"*.

-Întâmpinarea formulată în dosar de S.C. X S.R.L., prin administrator special X, reprezentată prin Cabinet Avocat X din Cluj-Napoca, depusă în data de 18.03.2019, sub numărul X, prin care solicită instanței respingerea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva S.C. X S.R.L., ca neîntemeiată și nefondată, aducând următoarele argumente:

"X contestă creanța X în quantum de S lei în baza faptului că potrivit Fișei partener emisă de SC X, la rubrica soduri finale apare menționată suma de S lei. Se mai susține neîntemeiat faptul că nu există niciun document care să probeze diferența de la S lei și creanța efectiv solicitată în cunatum de S lei.

Aceste susțineri sunt neîntemeiate, pentru motivele pe care le vom arăta în continuare. [...].

Având în vedere caracterul lucrărilor subcontractate și durata realizării acestora, la fiecare dintre aceste contracte au fost încheiate și Acte Adiționale, prezentate deja la dosarul de insolvență de către creditorul X, prin care a fost modificată valoarea contractelor inițiale, în funcție de amploarea lucrării și a costurilor materialelor utilizate de creditoare.

Menționăm că în baza acestor Contracte, creditorul subantreprenor și-a îndeplinit întocmai obligațiile, fapt dovedit prin întocmirea Proceselor verbale de recepție a lucrărilor.

Conform prevederilor contractuale, după terminarea lucrărilor, subscrisa eram obligată la plata unor sume de bani către X, proporționale cu valoarea și întinderea lucrărilor subcontractate și finalizate.

Data fiind însă situația financiară precară a subscrisei și starea evidentă de insolvență în care ne aflam, subscrisa am fost în imposibilitate financiară de a achita în întregime toate debitele restante, împreună cu penalizările aferente de întârziere, către creditorul X, motiv pentru care aceasta a solicitat înscrierea cu debitul restant la masa credală.

În acest sens, confirmăm că subscrisa este datoare creditoarei cu o creanță în cuantum de S lei, fapt dovedit cu exactitate și de creditoare, prin actele depuse deja la dosar.

Creanța totală în cuantum de S lei pe care subscrisa o datorează către X are la bază cele trei contracte, împreună cu actele lor adiționale și anexele acestora, fiind formată atât din prețul acestora, cât și din penalitățile de întârziere la plată, calculate de la finalizarea lucrărilor până la data intrării în insolvență a subscrisei.

Deși este adevărat că X nu a emis facturi pentru toate sumele restante, este evident faptul că discutăm despre o creanță certă, lichidă și exigibilă, în momentul în care Contractele respective au fost finalizate. X și-a îndeplinit cu bună-credință și în conformitate cu prevederile contractuale obligațiile asumate, iar lucrările au fost recepționate de subscrisa, fapt dovedit deja prin Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor.

Mai mult, potrivit clauzelor contractuale, subscrisa datoram penalități de întârziere în cuantum de 0,5%/zi, până la data plății efective.

Or, considerăm că X a calculat în mod corect aceste penalități, de la data exigibilității sumelor datorate, până la data intrării subscrisei în insolvență, respectiv data de 20.11.2018. Exigibilitatea debitului principal atrage implicit și exigibilitatea accesoriilor acestora (penalitățile contractuale), interpretând principiul *accessorium sequitur principale*.

[...]

Creditorul X a depus contracte, situații de lucrări și procese verbale de recepție, acte care dovedesc faptul că lucrările acestora au fost în mod efectiv prestate, precum și data la care lucrările au fost efectuate.

Totodată, potrivit principiilor de drept fiscal, faptul generator coincide cu momentul la care creditorul are dreptul să pretindă creanța sa, urmare a îndeplinirii obligațiilor contractuale. Emiterea facturii fiscale nu atestă prestarea obligațiilor, ci stă la baza înregistrărilor contabile."

-Întâmpinarea formulată în dosar de X., în calitate de administrator judiciar al debitoarei S.C. X S.R.L., prin asociat coordonator, practician în insolvență X, depusă în data de 21.03.2019 sub numărul X, prin care solicită instanței respingerea contestației formulate de S.C. XS.R.L. la tabelul preliminar al creanțelor publicat în Buletinul procedurilor de Insolvență nr. X/18.02.2019, implicit împotriva S.C. XS.R.L. Botoșani, aducând următoarele argumente:

“Prin cererea sa, creditorul XSRL a solicitat înscrierea la masa credală cu o creanță în cuantum total de S lei, anexând în dovedirea dreptului pretins următoarele înscrieri:[...]

Or, după cum rezultă din documentele anexate de creditor, creanța solicitată de acesta este pe deplin justificată cu înscrierile depuse.

(...) emiterea facturii fiscale nu este o condiție sine qua non pentru nașterea dreptului de creanță.

Chiar părțile contractante au stipulat în cadrul convențiilor încheiate, posibilitatea de a emite facturi fiscale în funcție de lichiditățile antreprenorului general (debitorul X)...

De altfel, aceasta este o practică obișnuită în rândul contractelor de acest fel, știut fiind faptul că subcontractanților li se plătesc lucrările efectuate doar ulterior recepționării parțiale de către autoritatea contractantă (de cele mai multe ori instituții publice) și a plății contravalorii acestora către antreprenorul general (X).

Or, dacă valoarea lucrărilor efectuate ar fi facturată de îndată punerii în operă, din punct de vedere fiscal aceste sume ar fi considerate venituri, subcontractorul datorând impozite pentru venituri ce ar urma să fie încasate eventual în exercițiul financiar următor (cum este și cazul de față).

Referitor la susținerile contestatorului cu privire la faptul că această creanță nu rezultă din documentele contabile ale societății debitoare, vă rugăm să observați că acestea sunt neîntemeiate prin raportare la dispozițiile art.5, pct.20 din Legea 85/2014: <<Prin creanță certă, în sensul prezentei legi, se înțelege acea creanță a cărei existență rezultă din însuși actul de creanță sau și din alte acte, chiar neautentice, emanată de la debitor sau recunoscute de dânsul.>>,

coroborate cu faptul că înscrierile depuse în justificarea creanței solicitate (contracte, situații de lucrări, procese verbale de recepție, etc) sunt recunoscute de către debitor prin semnarea, ștampilarea acestora și chiar necontestarea creanței înscrisă de administratorul judiciar în tabelul preliminar.”

B. S.C. X S.R.L. Botoșani a confirmat că lucrările nefacturate, în sumă de S lei, în baza Contractului nr. X din 06.06.2014, în sumă de S lei, în baza Contractului nr. X din 22.03.2017 și în sumă de S lei, în baza Contractului X din 01.09.2017, au fost efectiv realizate și recepționate de S.C. X S.R.L., că au fost întocmite documente justificative în acest sens, respectiv situații de lucrări și procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor acceptate de beneficiar, precum și că, în baza prevederilor contractuale a calculat penalități de întârziere, pentru care a întocmit tabele din care rezultă calculul acestora.

Astfel, însăși petenta confirmă existența unor lucrări efectuate, dar nefacturate, precum și perceperea unor penalități de întârziere beneficiarului lucrărilor în termenii contractuali, declarând că:

-”Subscrisa am prestat în mod efectiv lucrările, fapt ce rezultă în mod evident din situațiile de lucrări și procesele-verbale de recepție a lucrărilor.”;

-”Este adevărat că subscrisa nu am facturat încă toate sumele datorate”;

-”Sumele solicitate pentru lucrările executate sunt certe, lichide și exigibile, încă de la momentul recepției acestor lucrări.”;

-”potrivit Contractelor încheiate între Părți, subscrisa ne-am îndeplinit obligațiile contractuale. Din momentul predării lucrărilor de către subscrisa, a intervenit în mod corespondent exigibilă obligația X de a achita lucrările executate și predate.”;

-”Faptul că X nu a încasat încă banii pe aceste lucrări, pentru a ni le achita, nu înseamnă că sumele nu sunt încă datorate, raportul juridic dintre X și Beneficiar fiind diferit de cel dintre X și subscrisa.”;

-”Din contra, pentru întârzierea în achitarea acestor sume, X și-a asumat plata de penalități contractuale, penalități pe care subscrisa le-am calculat și le-am solicitat prin Cererea de Creanță”.

Faptul că există lucrări efectuate, dar nefacturate a fost, de asemenea, confirmat și cu ocazia controlului inopinat în urma căruia a fost încheiat Procesul-verbal nr. X7, când domnul X a declarat că:

“Menționăm că avem lucrări efectuate și nefacturate:

1. X: S lei;
2. X: S lei;
3. X: S lei.”

“...Diferența până la S ron reprezintă:

-S lei -lucrări efectuate dar nefacturate, detaliate la răspunsul precedent;

-S reprezintă penalități la cele trei contracte detaliate anterior.

Anexez la prezenta documentele: ...procesele verbale la terminarea lucrărilor”.

C.Administratorul judiciar al S.C. X S.R.L., X. își însușește și susține, prin întâmpinarea depusă la Tribunalul Botoșani, faptul că înscrisurile depuse în justificarea creanței solicitate (contracte, situații de lucrări, procese verbale de recepție, etc) sunt recunoscute de către debitor prin semnarea, ștampilarea acestora și chiar necontestarea creanței înscrisă de administratorul judiciar în tabelul preliminar.

D.Adresele nr. X/23.01.2019, nr.X din 08.02.2019 și nr. X din 11.02.2019, emise de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.R.L. nu au valoare juridică recunoscută de lege, ele nefiind, în esență, acte adiționale care să modifice clauzele contractuale. Contractele, împreună cu anexele și actele lor adiționale sunt singurele care produc efecte juridice, fiind manifestarea de voință a ambelor părți, exprimată în mod neechivoc.

Mai mult, aceste adrese care nu au fost prezentate echipei de inspecție fiscală cu ocazia controlului inopinat inițiat în data de 18.07.2019,

sunt anterioare datei de depunere a întâmpinării nr. X din 18.03.2019 de către S.C. X S.R.L., prin administrator special X, reprezentată printr-un avocat.

Ori, prin întâmpinarea formulată împotriva contestației unui alt creditor la creanța înscrisă de **S.C. XS.R.L.** în Tabelul preliminar al creanțelor debitorului S.C. X S.R.L. nr. X, S.C. X S.R.L. a susținut în fața unei instanțe a Tribunalului Botoșani că:

-acea contestație este neîntemeiată și nefondată;

-*“confirmăm că subscrisa este datoare creditoarei cu o creanță în cuantum de S lei, fapt dovedit cu exactitate și de creditoare, prin actele depuse deja la dosar.”;*

-*“este adevărat că Xnu a emis facturi pentru toate sumele restante”, dar “este evident faptul că discutăm despre o creanță certă, lichidă și exigibilă, în momentul în care Contractele respective au fost finalizate. Xși-a îndeplinit cu bună-credință și în conformitate cu prevederile contractuale obligațiile asumate, iar lucrările au fost recepționate de subscrisa, fapt dovedit deja prin Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor.”;*

-*“potrivit clauzelor contractuale, subscrisa datorăm penalități de întârziere în cuantum de 0,5%/zi, până la data plății efective.”;*

-*“considerăm că Xa calculat în mod corect aceste penalități, de la data exigibilității sumelor datorate, până la data intrării subscisei în insolvență, respectiv data de 20.11.2018. Exigibilitatea debitului principal atrage implicit și exigibilitatea accesoriilor acestora (penalitățile contractuale), interpretând principiul accesorium sequitur principale.”;*

-*“Creditorul Xa depus contracte, situații de lucrări și procese verbale de recepție, acte care dovedesc faptul că lucrările acestora au fost în mod efectiv prestate, precum și data la care lucrările au fost efectuate.”;*

-*“potrivit principiilor de drept fiscal, faptul generator coincide cu momentul la care creditorul are dreptul să pretindă creanța sa, urmare a îndeplinirii obligațiilor contractuale. Emiterea facturii fiscale nu atestă prestarea obligațiilor, ci stă la baza înregistrărilor contabile.”*

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că adresele anterior menționate au fost întocmite după ce **S.C. X S.R.L. Botoșani** a fost supusă controlului inopinat din luna iulie 2019, când, conștientizând pericolul de a fi supus impozitării sumelor cu care s-a înscris la masa credală (așa cum și administratorul judiciar al S.C. X S.R.L. a punctat în întâmpinarea sa: *“dacă valoarea lucrărilor efectuate ar fi facturată de îndată punerii în operă, din punct de vedere fiscal aceste sume ar fi considerate venituri, subcontractorul datorând impozite”*), a încercat cu rea-credință, cu concursul partenerului său de afaceri S.C. X S.R.L., să inducă în eroare organele de inspecție fiscală, cu scopul vădit al eludării obligațiilor fiscale.

Astfel, a încercat, printr-o simplă corespondență, să inducă ideea că sumele cu care petenta s-a înscris la masa credală nu au fost, în fapt, acceptate de către S.C. X S.R.L.

E.Referitor la neîntocmirea facturilor pentru lucrările executate, organele de inspecție fiscală au reținut că:

-**S.C. X S.R.L. Botoșani** a susținut că *“lucrările executate de subscrisa în cadrul acestui contract (X din 06.06.2014), nu pot fi facturate de către SC X SRL decât după punerea în funcțiune, respectiv executarea racordului electric de la stațiile de pompare apă uzată (SPAU) și la stațiile de pompare apă potabilă (SP), iar pentru rețele, decontarea de către SC X se face în proporție de 60% până la refacerea în totalitate a sistemului rutier, adică după turnarea straturilor de mixtură asfaltică. În aceste condiții, subscrisa nu am facturat sumele, deși acestea erau datorate.”*;

-tot **S.C. X S.R.L. Botoșani** susține că: *“Este adevărat că subscrisa nu am facturat încă toate sumele datorate, dar acest fapt se datorează înțelegerii pe care am avut-o față de partenerul nostru, X, care nu încasase la rândul său aceste sume de la Beneficiarul final.”*;

-în ciuda înțelegerii manifestate față de S.C. X S.R.L., petenta este conștientă că *“raportul juridic dintre X și Beneficiar este diferit de cel dintre X și subscrisa.”*

-petenta consideră că *“factura fiscală este un simplu document justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile, nefiind un act juridic care naște raporturi juridice”,* însă admite că *“Sumele solicitate pentru lucrările executate sunt certe, lichide și exigibile, încă de la momentul recepției acestor lucrări.”*;

-S.C. X S.R.L. confirmă că *“este adevărat că X nu a emis facturi pentru toate sumele restante”,* dar *“X și-a îndeplinit cu bună-credință și în conformitate cu prevederile contractuale obligațiile asumate, iar lucrările au fost recepționate de subscrisa, fapt dovedit deja prin Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor”*;

-S.C. X S.R.L. mai afirmă că *“Emiterea facturii fiscale nu atestă prestarea obligațiilor, ci stă la baza înregistrărilor contabile.”*;

-X. susține că *“emiterea facturii fiscale nu este o condiție sine qua non pentru nașterea dreptului de creanță.*

Chiar părțile contractante au stipulat în cadrul convențiilor încheiate, posibilitatea de a emite facturi fiscale în funcție de lichiditățile antreprenorului general (debitorul X)...

De altfel, aceasta este o practică obișnuită în rândul contractelor de acest fel, știut fiind faptul că subcontractanților li se plătesc lucrările efectuate doar ulterior recepționării parțiale de către autoritatea contractantă (de cele mai multe ori instituții publice) și a plății contravalorii acestora către antreprenorul general (X).”

“Or, dacă valoarea lucrărilor efectuate ar fi facturată de îndată punerii în operă, din punct de vedere fiscal aceste sume ar fi considerate venituri, subcontractorul datorând impozite pentru venituri ce ar urma să fie încasate eventual în exercițiul financiar următor”.

-De asemenea, potrivit clauzelor prevăzute de cele 3 contracte, modificate și completate conform actelor adiționale, părțile (**S.C. XS.R.L. Botoșani** și S.C. X S.R.L.) au convenit următoarele:

La art. 3.3 din contractul X din 06.06.2014 se prevede că:
“Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor. Contravaloarea facturilor emise de către subantreprenor se va achita cu OP în termen de 90 zile, dar numai după încasarea de către antreprenor a contravalorii lucrărilor executate de subantreprenor de la beneficiarul lucrării.”

Potrivit Actului adițional nr.X/04.06.2018 la Contractul de subantrepriza nr. X din 06.06.2014, părțile convin calcularea de penalități de întârziere: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale beneficiarului.”*

Potrivit Actului adițional nr.X/04.04.2018 la Contractul de execuție nr. X din 22.03.2017, părțile convin ca *“Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor. Facturile vor fi emise de către subantreprenor în funcție de disponibilitățile bănești ale antreprenorului.”* și calcularea de penalități de întârziere: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale antreprenorului.”*

La art. 3.3 din Contractul nr.X din 01.09.2017 se prevede că:
“Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor. Facturile vor fi emise de către subantreprenor după facturarea de către SC X SRL a lucrărilor către beneficiarul Primăria Comunei X.”

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a respectat clauzele contractuale potrivit cărora *“Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor.”* și că manifestarea voinței părților nu poate fi făcută fără respectarea prevederilor legale în vigoare, cele două societăți încheind contracte cu clauze care nu respectă cadrul legal în materie de contabilitate și fiscalitate, fiind încălcate următoarele prevederi legale: pct. A.26 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, art. 319 alin(6) lit.a), alin.(10) și alin.(16) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în situația analizată, beneficiarul în cele 3 contracte este S.C. X S.R.L. Așadar, în analiza faptului generator și al exigibilității veniturilor și TVA, relevant este raportul contractual și documentele încheiate strict între **S.C. XS.R.L. Botoșani** și S.C. X S.R.L.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că atât documentele prezentate, cât și declarațiile părților din cele 3 contracte, prezentate în fața altor instituții (Tribunalul Botoșani), declarații care

contrazic răspunsurile formulate prin nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, dovedesc că faptul generator a intervenit la momentul recepției la terminarea lucrărilor, independent de momentul când va interveni facturarea sau decontarea, pentru stabilirea faptului generator și pentru obligația întocmirii facturii existând prevederi legale distincte, înregistrarea veniturilor (și a TVA aferentă) făcându-se independent de momentul încasării lor.

Faptul generator, respectiv executarea și recepționarea lucrărilor, este dovedit și de faptul că petenta a calculat penalități de întârziere, iar S.C. X S.R.L. și le-a însușit, întocmai cum rezultă și din cele 3 contracte încheiate, potrivit cărora se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% (1%) pe zi din valoarea lucrărilor recepționate.

Referitor la penalitățile de întârziere, petenta a afirmat, prin notele explicative, că penalitățile de întârziere au fost calculate de la data procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la data de 26.12.2018, redând modul de calcul în funcție de intervalul de referință, numărul de zile de întârziere și procentul de penalitate aplicat, astfel:

a) *Contract X din 06.06.2014:*

S lei x 0,5%/zi x 69 zile = S lei

Penalitățile au fost calculate de la data de 19.10.2018

b) *Contract X din 22.03.2017:*

S lei x 0,5%/zi x 176 zile = S lei

Penalitățile au fost calculate de la data de 04.07.2018

S lei x 0,5%/zi x 86 zile = S lei

Penalitățile au fost calculate de la data de 28.09.2018

c) *Contract X din 01.09.2017:*

S lei x 0,5%/zi x 400 zile = S lei

Penalitățile au fost calculate de la data de 23.11.2017

De asemenea, administratorul societății a declarat că în mod eronat a aplicat procentul de 0,5% în loc de 1%, așa cum reiese din contractul X.

Organele de inspecție fiscală au reținut că prin întâmpinările formulate de părți în dosarul nr. X, ambele societăți, și **S.C. X S.R.L. Botoșani**, și S.C. X S.R.L., și-au însușit faptul că penalitățile au fost datorate, că au fost corect calculate, de la data recepției lucrărilor, care este data semnării proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor, până la data intrării în insolvență a S.C. X S.R.L., declarând următoarele:

-S.C. X S.R.L. Botoșani: *“La aceste lucrări, subscrisa am calculat penalități în cuantum de ... lei, calculate de la data exigibilității sumei, potrivit Contractului și până la data intrării în insolvență a X, respectiv 20.11.2018...”; “subscrisa nu am facturat sumele, deși acestea erau datorate. Astfel, penalitățile calculate sunt de 0,5%/zi, până la data facturării.*

Au fost calculate penalități până la data de 20.11.2018, data intrării în insolvență a debitoarei.....”; “Pentru suma facturată în valoare de S lei au fost calculate penalități de la data recepției, respectiv de la data de 04.07.2018, până la data facturării, respectiv 28.09.2018, în valoare de S lei.....”; “Pentru întârzierea în achitarea acestor sume, X și-a asumat plata de penalități contractuale, penalități pe care subscrisa le-am calculat și le-am solicitat prin Cererea de Creanță”.

-S.C. X S.R.L.: “subscrisa am fost în imposibilitate financiară de a achita în întregime toate debitele restante, împreună cu penalizările aferente de întârziere, către creditorul X,”; “În acest, sens, confirmăm că subscrisa este datoare creditoarei cu o creanță în quantum de S lei, fapt dovedit cu exactitate și de creditoare, prin actele depuse deja la dosar. Creanța totală în quantum de S lei pe care subscrisa o datorează către Xare la bază cele trei contracte, împreună cu actele lor adiționale și anexele acestora, fiind formată atât din prețul acestora, cât și din penalitățile de întârziere la plată, calculate de la finalizarea lucrărilor până la data intrării în insolvență a subscrisei.”; “...potrivit clauzelor contractuale, subscrisa datoram penalități de întârziere în quantum de 0,5%/zi, până la data plății efective. Or, considerăm că Xa calculat în mod corect aceste penalități, de la data exigibilității sumelor datorate, până la data intrării subscrisei în insolvență, respectiv data de 20.11.2018. Exigibilitatea debitului principal atrage implicit și exigibilitatea accesoriilor acestora (penalitățile contractuale), interpretând principiul *accessorium sequitur principale*.”

De asemenea, declarațiile date organelor de inspecție fiscală sunt diferite de cele prezentate în fața Tribunalului Botoșani, unde, în întâmpinarea depusă, prezintă diferit unele calcule, astfel:

<i>Suma pt care se calculeaza</i>	<i>Procent</i>	<i>Nr.de zile pentru</i>	<i>Valoare</i>
<i>penalitati</i>	<i>penalitati(%)</i>	<i>calcul penalitati</i>	<i>penalitati</i>

S

<i>Nr.crt.</i>	<i>Suma pt care se calculeaza</i>	<i>Procent</i>	<i>Nr.de zile pentru</i>	<i>Valoare</i>
	<i>penalitati</i>	<i>penalitati(%)</i>	<i>calcul penalitati</i>	<i>penalitati</i>
I	S	0,50	176,00	S2
	86,00	33.776,30		S
TOTAL	S		S	0,50

<i>Suma pt care se calculeaza</i>	<i>Procent</i>	<i>Nr.de zile pentru</i>	<i>Valoare</i>
<i>penalitati</i>	<i>penalitati(%)</i>	<i>calcul penalitati</i>	<i>penalitati</i>
S	1,00	364,00	S

În întâmpinare, petenta a afirmat că penalitățile au fost calculate de la data recepției lucrărilor conform proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor până la data intrării în insolvență a S.C. X S.R.L. (20.11.2018), în timp ce în nota explicativă a afirmat că penalitățile au fost calculate până la data de 26.12.2018, dată la care a depus cererea de înscriere la masa credală.

Organele de inspecție fiscală au observat că pentru Contractul X din 01.09.2017, petenta în întâmpinare prezintă un calcul care ia în

considerare un procent de 1% (întocmai ca în contract) și un număr de 364 zile (cu 1 zi mai mult decât numărul de zile care a decurs între data procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor, 23.11.2017, și data intrării în insolvență a S.C. X S.R.L., 20.11.2018), iar în nota explicativă prezintă un calcul potrivit căruia procentul luat în considerare este de 0,5 % și numărul de zile este de 400 (23.11.2017-26.12.2018).

Organele de inspecție fiscală precizează că în cazul intrării în insolvență a debitorului S.C. X S.R.L., data până la care trebuiau calculate penalitățile de întârziere este data deschiderii procedurii de insolvență, respectiv 20.11.2018, întocmai cum au precizat și părțile în întâmpinările depuse la Tribunalul Botoșani.

Astfel, analizând cele două variante de calcule efectuate de către petentă, respectiv suma penalităților de întârziere, cu care aceasta s-a înscris la masa credală, iar S.C. X S.R.L. le-a acceptat, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu sunt corect calculate, fiind identificate atât situații în care petenta a calculat sume mai mari decât cele care ar fi trebuit percepute pentru 2 dintre cele 3 contracte, cât și situația calculării unor penalități mai mici decât cele care rezultă potrivit celui de-al treilea contract.

Coroborând declarația reprezentantului contribuabilului verificat, Contractele nr. X/01.09.2017, nr. X/22.03.2017 și X din 06.06.2014, împreună cu actele lor adiționale și procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor, organele de inspecție fiscală au identificat următoarele elemente de luat în calcul pentru stabilirea corectă a cuantumului penalităților aferente fiecărui contract:

1.În cazul contractului nr. X din 01.09.2017:

-suma lucrărilor efectuate și recepționate de beneficiar pentru care au fost calculate penalități de întârziere: S lei (cu TVA inclusă);

-procentul de penalitate de întârziere este de 1% pe zi, conform art. 3.4 din contract: "*Până la data facturării se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 1% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume.*";

-data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor este 23.11.2017;

-data până la care se calculează penalitățile este data intrării S.C. X S.R.L. în insolvență, respectiv 20.11.2018;

-rezultă că intervalul de referință pentru calculul penalităților este 23.11.2017-20.11.2018;

-numărul de zile de întârziere: 363 zile;

-valoare penalitate de întârziere pe zi: S lei/zi;

-valoarea totală a penalităților de întârziere aferente intervalului de referință: S lei.

2.În cazul contractului nr. X din 22.03.2017:

-suma lucrărilor efectuate și nefacturate, recepționate de beneficiar pentru care au fost calculate penalități de întârziere: S lei (cu TVA inclusă);

-procentul de penalitate de întârziere este de 0,5% pe zi, conform art. 3.7 din contract, introdus prin Actul adițional nr. X/04.04.2018: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale antreprenorului, se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume.”;*

-data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor este 04.07.2018;

-data până la care se calculează penalitățile este data intrării S.C. X S.R.L. în insolvență, respectiv 20.11.2018;

-rezultă că intervalul de referință pentru calculul penalităților este 04.07.2018-20.11.2018;

-numărul de zile de întârziere: 140 zile;

-valoare penalitate de întârziere pe zi: S lei/zi;

-valoarea totală a penalităților de întârziere aferente intervalului de referință: S8 lei;

-suma lucrărilor efectuate și facturate (cu factura nr. X/28.09.2018), recepționate de beneficiar pentru care au fost calculate penalități de întârziere: S lei;

-procentul de penalitate de întârziere este de 0,5% pe zi, conform art. 3.7 din contract, introdus prin Actul adițional nr. X/04.04.2018: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale antreprenorului, se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume.”;*

-data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor este 04.07.2018;

-data până la care se calculează penalitățile este data facturii nr. X, respectiv 28.09.2018;

-rezultă că intervalul de referință pentru calculul penalităților este 04.07.2018-28.09.2018;

-numărul de zile de întârziere: 86 zile;

-valoare penalitate de întârziere pe zi: S lei/zi;

-valoarea totală a penalităților de întârziere aferente intervalului de referință: S lei.

3.În cazul contractului nr. X din 06.06.2014:

-suma lucrărilor efectuate și recepționate de beneficiar pentru care au fost calculate penalități de întârziere: S lei (cu TVA inclusă);

-procentul de penalitate de întârziere este de 0,5% pe zi, conform pct. 3 din Actul adițional la contract nr. X/04.06.2018: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale beneficiarului, se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% pe zi din valoarea*

lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume.”;

-data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor este 19.10.2018;

-data până la care se calculează penalitățile este data intrării S.C. X S.R.L. în insolvență, respectiv **20.11.2018**;

-rezultă că intervalul de referință pentru calculul penalităților este 19.10.2018-20.11.2018;

-numărul de zile de întârziere: 33 zile;

-valoare penalitate de întârziere pe zi: S lei/zi;

-valoarea totală a penalităților de întârziere aferente intervalului de referință: S lei.

Astfel, sumele corecte ale penalităților de întârziere calculate conform manifestării de voință a părților (penalitățile de întârziere fiind solicitate la masa credală de către **S.C. XS.R.L. Botoșani** și acceptate de către S.C. X S.R.L.) sunt de:

-S lei pentru contractul nr. Xdin 01.09.2017, în loc de S lei calculate de petentă;

-S lei (S lei +Slei) pentru contractul nr. Xdin 22.03.2017, în loc de S lei calculate de petentă;

-S lei pentru contractul nr. X /25 din 06.06.2014, în loc de S lei calculate de petentă.

Totalul penalităților rezultate din calculul organelor de inspecție fiscală este de S lei, față de S lei totalul penalităților cu care **S.C. XS.R.L. Botoșani** s-a înscris la masa credală a S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. XS.R.L. Botoșani** a efectuat lucrări în favoarea S.C. X S.R.L., în baza contractelor X din 06.06.2014, nr. Xdin 22.03.2017 și nr.Xdin 01.09.2017, fără a le factura, fără a le evidenția în contabilitate și fără a le declara, dar pentru care a emis situații de lucrări în sumă de: S lei, S lei și S lei, acceptate de către beneficiarul S.C. X S.R.L. (situațiile de lucrări prezintă semnătura și ștampila beneficiarului) și care au fost atestate că au fost efectiv realizate și recepționate de către beneficiar, conform proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor semnate de către beneficiarul S.C. X S.R.L. la data de: 23.11.2017, 04.07.2018 și 19.10.2018 (procesele verbale de recepție prezintă semnătura și ștampila beneficiarului), că, în baza prevederilor contractuale, **S.C. X S.R.L. Botoșani** a calculat penalități de întârziere, însușite de către S.C. X S.R.L., pentru care a întocmit tabele din care rezultă calculul acestora, pentru sumele: S lei, S lei și S lei.

Rezultă, așadar că **S.C. X S.R.L. Botoșani** nu a înregistrat venituri din prestări servicii în sumă totală de S lei și venituri din penalități, care, potrivit calculelor acesteia sunt în sumă totală de S lei, însă potrivit calculelor refăcute de organele de inspecție fiscală sunt în sumă totală de S lei fiind încălcate următoarele prevederi legale: art. 19 alin.(1), (2) și (7), art.53 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, pct.5 alin(1) și (6), pct. 8 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, pct. 53 alin.(1) și (2), pct.429 alin.(1), pct.431 alin.(1), pct.433, pct.434, pct.435 alin.(1) lit.e) și pct.446 alin.(1)-(3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Având în vedere prevederile legale sus-menționate, organele de inspecție fiscală au prodecat la încadrarea veniturilor din prestări servicii și din penalități de întârziere (calculate corect de la data proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor până la data intrării în insolvență a S.C. X S.R.L. pe ani fiscali (2017 și 2018), respectiv la fiecare perioadă fiscală (trimestrială) corespunzătoare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au analizat impactul sumelor corespunzătoare valorii fără TVA a acestor lucrări efectuate, recepționate și nefacturate asupra plafonului de 2.250.000 lei prevăzut de art. 282 alin(3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta aplicând sistemul "TVA la încasare" de la data de 01.01.2013 și au stabilit că:

-dacă societatea ar fi înregistrat veniturile-bază de impozitare de S lei, aferente lucrărilor executate în baza Contractului nr. X/01.09.2017 și recepționate cu PV din 23.11.2017 (în sumă totală de S lei), aceasta ar fi obținut în luna noiembrie 2017, împreună cu veniturile înregistrate în conturile 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" și 7583 "Alte venituri din exploatare", în perioada 01.01.2017-30.11.2017, în sumă de S lei, total cifră de afaceri de S lei, cifră inferioară plafonului de 2.250.000 lei pentru aplicarea sistemului de "TVA la încasare" prevăzut de Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-dacă societatea ar fi înregistrat veniturile-bază de impozitare de S lei, aferente lucrărilor executate în baza Contractului nr.X/22.03.2017 și recepționate cu PV din 04.07.2018 (în sumă totală de S lei), aceasta ar fi obținut în luna iulie 2018, împreună cu veniturile înregistrate în contul 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate", în sumă de S lei, total cifră de afaceri de S lei, cifră superioară plafonului de 2.250.000 lei pentru aplicarea sistemului de "TVA la încasare" prevăzut de Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Rezultă faptul că societatea depășește acest plafon în luna iulie 2018.

În consecință, începând cu data de 01.09.2018, **S.C. X S.R.L. Botoșani** aplică regimul normal de taxare, respectiv este obligată la colectarea TVA în regim normal, fără a mai depinde de data încasării lucrărilor efectuate și are dreptul deducerii de TVA, de asemenea, fără a mai depinde de data achitării facturilor către furnizori.

Astfel, pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, **S.C. X S.R.L. Botoșani** avea obligația înregistrării de TVA colectată astfel:

-S lei pentru lucrările facturate în acest interval, respectiv TVA aferentă sumei de S lei. Exigibilitatea sumei de S lei intervine atât în luna septembrie 2018, cât și în luna octombrie 2018, respectiv la data înregistrării facturilor nr. X/10.09.2018, X/26.09.2018, X/28.09.2018 și X/08.10.2018. Suma TVA aferentă facturilor din luna septembrie este de S lei, iar suma TVA aferentă facturii din luna octombrie este de S lei;

-S lei, TVA colectată pentru facturile emise până la data de 31.08.2018 și încasate în intervalul 01.09.2018-31.10.2018. Soldul contului 4111-"Clienți" la data de 31.08.2018, care coincide cu soldul contului analitic 4111.00001-X S.R.L., este în sumă de S lei și este achitat integral în data de 11.09.2018, prin încasarea în contul 5121.01 a sumei de S lei. Rezultă că exigibilitatea TVA în sumă de S lei intervine în luna septembrie 2018;

-S lei, TVA colectată aferentă lucrărilor efectuate și recepționate cu procesul verbal din 19.10.2018, dar nefacturate, calculată prin scădere din totalul cu TVA de S lei a totalului fără TVA înscris în situația de lucrări de S lei (verificare prin procedeul sutei mărite: S lei x19/119= S lei). Exigibilitatea TVA în sumă de S lei intervine în luna octombrie 2018.

Deci, total TVA care trebuia colectată în intervalul 01.09.2018-31.10.2018 este de S lei.

Având în vedere că **S.C. X S.R.L. Botoșani** a înregistrat și declarat, în același interval, TVA colectată de S lei, rezultă diferențe de TVA colectată, respectiv de TVA datorat bugetului de stat de **S lei**, aferente unei diferențe de bază de impunere de S lei.

3) 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, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, au stabilit în sarcina **S.C. XS.R.L. Botoșani**, următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de **S lei**, aferent perioadelor 01.10.2017-31.12.2017 și 01.07.2018-31.12.2018, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de **S lei**, aferent perioadei 01.01.2018-30.06.2018 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă perioadei 01.11.2018-31.12.2018, sume contestate în totalitate.

Impozitul pe profit în sumă totală de **S lei**, din care: S lei pentru perioada 01.10.2017-31.12.2017 și S lei pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018 a fost stabilit astfel de organele de inspecție fiscală:

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT X, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, constatări preluate mai sus, referitoare la faptul că **S.C. X S.R.L. Botoșani** nu a înregistrat venituri din prestări servicii în sumă totală de S lei și venituri din penalități, care, potrivit calculelor acesteia sunt în sumă totală de S lei, însă potrivit calculelor refăcute de organele de inspecție fiscală sunt în sumă totală de S lei, organele de

inspecție fiscală au stabilit implicațiile fiscale, respectiv diferențele de rezultat fiscal pentru fiecare exercițiu financiar în parte.

Perioada 01.10.2017-31.12.2017

În perioada 01.02.2017-31.12.2018, societatea s-a comportat ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, necalculând, neînregistrând și nedeclarând impozit pe profit.

În baza informațiilor și documentelor puse la dispoziție de către contribuabil și transmise organelor de inspecție fiscală de altă instituție, acestea au constatat faptul că **S.C. X S.R.L. Botoșani** a executat lucrări de construcții în favoarea S.C. X S.R.L., fără a emite facturi și fără a înregistra în contabilitate operațiunile economico-financiare efectuate, așa cum rezultă din:

-Situția de lucrări acceptată de beneficiar în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza contractului nr. X din 01.09.2017;

-Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017, prin care se recepționează lucrările în valoare de S lei;

-Situția de plată în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza contractului nr. X din 22.03.2017;

-Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018, prin care se recepționează lucrări în sumă de S lei, compusă din S lei (facturați) + S lei (nefacturați) ;

-Situția de plată în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza contractului nr. X din 06.06.2014;

-Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018, prin care se recepționează lucrări în valoare de S lei fără TVA, respectiv S lei cu TVA.

Din aceste documente rezultă că:

-situația de plată în sumă de S lei cu TVA a fost emisă pentru lucrări executate în perioada 24.09.2017-23.11.2017, iar conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017:

“1. Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada 24.09.2017-23.11.2017, în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.

2. Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.

3. Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei cu TVA.

4. În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.”;

-situația de plată în sumă de S lei cu TVA a fost emisă pentru lucrări executate în perioada 09.04.2018-04.07.2018, făcând parte din suma totală de S lei, recepționată cu Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018, potrivit căruia:

“1. Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada 09.04.2018-04.07.2018, în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.

2. *Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.*

3. *Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei cu TVA.*

4. *În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.*”;

-situația de lucrări în sumă de S lei a fost emisă pentru lucrări executate în perioada iunie-octombrie 2018, iar conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018:

“1. *Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada iunie 2018-octombrie 2018 în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.*

2. *Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.*

3. *Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei, fără TVA.*

4. *În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.*”

De asemenea, pe lângă sumele de S lei, S lei și S lei, reprezentând în fapt venituri din prestări servicii (cu TVA) executate de **S.C. X S.R.L. Botoșani** și acceptate de către beneficiarul S.C. X S.R.L., nu au fost înregistrate nici penalitățile de întârziere percepute în baza contractelor încheiate.

Menționăm că aceste sume, provenind din lucrări executate și penalități de întârziere, au fost solicitate de către **S.C. X S.R.L. Botoșani**, prin înscriere la masa credală a debitorului S.C. X S.R.L. și acceptate atât de către S.C. X S.R.L., cât și de X., în calitate de lichidator judiciar al S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au recalculat penalitățile de întârziere în funcție de prevederile contractuale și de prevederile Legii nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare.

Penalitățile de întârziere calculate, conform manifestării de voință a părților (penalitățile de întârziere fiind solicitate la masa credală de către **S.C. X S.R.L. Botoșani** și acceptate de către S.C. X S.R.L.), sunt de:

-S lei pentru contractul nr. X din 01.09.2017, în loc de S lei, calculate de **S.C. XS.R.L. Botoșani**;

-S lei (S lei +S lei) pentru contractul nr. X din 22.03.2017, în loc de S lei, calculate de **S.C. XS.R.L. Botoșani**;

-S lei pentru contractul nr. X din 06.06.2014, în loc de S lei, calculate de **S.C. XS.R.L. Botoșani**.

Astfel, totalul penalităților rezultate din calculul organelor de inspecție fiscală este de S lei, față de totalul penalităților cu care petenta s-a înscris la masa credală a S.C. X S.R.L., de S lei.

Conform balanței de verificare la data de 31.12.2017, petenta a înregistrat venituri totale în sumă de S lei, din care: S lei-venituri din servicii prestate, S lei-venituri din producția de imobilizari, S lei-venituri din cedarea activelor și S lei-alte venituri din exploatare.

Potrivit fișelor conturilor de venituri din acest an, în luna ianuarie 2017 când societatea a fost plătitoare de impozit pe profit (această perioadă reprezentând un an fiscal distinct), a înregistrat S lei -venituri din servicii prestate.

Din documentele anterior menționate, rezultă că **S.C. XS.R.L. Botoșani** nu a înregistrat în exercițiul financiar 2017, veniturile din prestări servicii în sumă de S lei (cu TVA inclus), aferente lucrărilor executate și recepționate, conform Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din **23.11.2017**, precum și veniturile din penalități calculate în baza Contractului nr. X din 01.09.2017, recalulate de către echipa de inspecție fiscală corespunzător pentru perioada aferentă exercițiului financiar 2017, respectiv în sumă de S lei (suma aferentă unui număr de 39 de zile din anul 2017, din intervalul 23.11.2017-31.12.2017: S lei/zi x 39 zile=S lei).

Astfel, în perioada 01.02.2017-31.12.2017, în care **S.C. XS.R.L. Botoșani** a fost înscrisă în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii:

-a înregistrat venituri în sumă de S lei, din care suma de S lei (S lei din contul 704 "Venituri din prestări servicii" + S lei din contul 7583 "Alte venituri din exploatare") reprezintă venituri impozabile în accepțiunea art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (baza de impunere pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii);

-nu a înregistrat venituri în sumă de S lei (S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei+ veniturile din penalități în sumă de S lei), fiind încălcate prevederile art. 19 alin(1), (2) și (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.5 alin(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, pct. 53 alin(1) și (2), pct. 429 alin(1), pct. 431 alin(1), pct. 433, pct. 434, pct. 435 alin(1) lit.e), pct. 446 alin(1), (2) și (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, pct.5, alin(6) și pct.8 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că dacă petenta ar fi înregistrat toate veniturile obținute conform legii, baza de impunere pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în intervalul 01.02.2017-31.12.2017 ar fi fost de S lei (S lei+S lei), ceea ce înseamnă că aceasta a depășit plafonul de scutire pentru microîntreprinderi prevăzut de art. 52 alin(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru trimestrul IV 2017 (S eur x 4,5411 lei/euro=S lei).

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozit pe profit începând cu trimestrul IV 2017.

Din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală, a înregistrărilor din contabilitate din perioada 01.10.2017-31.12.2017, precum și a tuturor informațiilor și documentelor transmise organelor de inspecție fiscală din alte surse (Adresa nr.X/09.07.2019 emisă de Direcția Generală Antifraudă Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava), aspecte care au fost confirmate de către societate cu ocazia controlului inopinat finalizat cu Procesul verbal nr. IV X, au rezultat următoarele informații pentru trimestrul IV al anului 2017:

-venituri înregistrate în sumă de S lei, în contul 704 "Venituri din prestări de servicii");

-cheltuieli înregistrate: S lei;

-pierdere contabilă: (-)S lei.

La rezultatul brut contabil înregistrat de societate în trimestrul IV 2017, se adaugă venituri suplimentare de **S lei** și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de **S lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală.

Veniturile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală sunt veniturile neînregistrate de societate în sumă de **S lei**, care se compun din:

-S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei, conform Procesului verbal de recepție din 23.11.2017;

-S lei-penalitățile aferente Contractului nr. X/01.09.2017, calculate de organele de inspecție fiscală pentru un număr de 39 zile, pentru intervalul 23.11.2017-31.12.2017, plecând de la suma penalităților calculate pentru 1 zi de întârziere de S lei, rezultând suma de S lei (din totalul penalităților calculate de echipa de inspecție fiscală de S lei, diferența urmând a fi tratată din punct de vedere fiscal în anul 2018).

Cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de **S lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală, sunt compuse din:

-S lei-cheltuieli reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii constituit pentru trimestrul IV 2017, cheltuieli ce au fost considerate nedeductibile fiscal întrucât sunt cheltuieli cu un impozit nedatorat de societate în condițiile în care, începând cu data de 01.10.2017 societatea datorează impozit pe profit, potrivit art.52 alin(1), art. 19 alin (1) și art. 25 alin(4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-S lei - cheltuielile reprezentând valoarea fără TVA dedusă în procent de S% din documente de achiziție conținând servicii de leasing auto (comisioane+asigurări+dobânzi), servicii de întreținere/reparații și asigurări auto, precum și combustibili și piese de schimb, pentru funcționarea autovehiculelor aflate în proprietatea sau folosința contestatoarei, pentru care societatea nu deține, respectiv nu a prezentat documente (foi de parcurs) întocmite în conformitate cu prevederile legale, care să le încadreze la excepțiile prevăzute de art. 25 alin(3) lit.l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la limitările speciale ale dreptului de deducere, respectiv care să

dovedească utilizarea autovehiculelor exclusiv în scopul activității economice a societății.

Acest aspect a fost confirmat în scris de către administratorul societății cu ocazia inspecției fiscale precedente, respectiv prin răspunsul dat la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de 10.01.2019: „Nu s-au întocmit foi de parcurs pentru mijloace fixe de transport auto, dar am dedus S% din cheltuielile cu carburantii și TVA aferenta începând cu 01.01.2017”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că într-adevăr societatea aplică deducerea limitată începând cu data de 01.01.2017, însă doar pentru achizițiile de carburanți, nu și pentru toate celelalte cheltuieli legate de funcționarea autovehiculelor cu maxa maximă autorizată mai mică sau egală cu 3.500 kg și număr de locuri mai mic sau egal cu 9. Totodată, având în vedere că de la data de 01.02.2017, până în prezent **S.C. XS.R.L. Botoșani** s-a comportat ca o microîntreprindere, rezultă că societatea nu a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal.

Prevederi legale încălcate: art. 25 alin(3) lit.l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 16 alin (2) și (3) 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.

Astfel, pentru perioada 01.10.2017-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit fiscal (o baza de impunere) în sumă de S lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de S lei, rezultând astfel o diferență de impozit pe profit de înregistrat în evidența contabilă și nedeclarată de **Slei**.

Perioada 01.07.2018-31.12.2018

În perioada 01.02.2017-31.12.2018, societatea s-a comportat ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, necalculând și nedeclarând impozit pe profit.

Dupa cum s-a arătat mai sus, pentru perioada 01.10.2017-31.12.2017, societatea ar fi trebuit să se comporte ca plătitoare de impozit pe profit.

Pentru exercițiul financiar 2018, organele de inspecție fiscală au supus din nou analizei plafonul de scutire pentru microîntreprinderi prevăzut de art. 52 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În baza informațiilor și documentelor puse la dispoziție de către contribuabil și transmise organelor de inspecție fiscală de altă instituție, acestea au constatat faptul că **S.C. XS.R.L. Botoșani** a executat lucrări de construcții în favoarea S.C. X S.R.L., fără a emite facturi și fără a înregistra în contabilitate operațiunile economico-financiare efectuate, așa cum rezultă din:

-Situția de lucrări acceptată de beneficiar în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza Contractului nr. X din 01.09.2017;

- Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017, prin care se recepționează lucrările în valoare de S lei;
- Situția de plată în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza Contractului nr. X din 22.03.2017;
- Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018 prin care se recepționează lucrări în sumă de S lei, compusă din S lei (facturați) + S lei (nefacturați) ;
- Situția de plată în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza Contractului nr. X din 06.06.2014;
- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018 prin care se recepționează lucrări în valoare de S lei fără TVA, respectiv S lei cu TVA;

Din documentele de mai sus rezultă că:

-situația de plată în sumă de S lei cu TVA a fost emisă pentru lucrări executate în perioada 24.09.2017-23.11.2017, iar conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017:

“1. Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada 24.09.2017-23.11.2017 în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.

2. Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.

3. Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei cu TVA.

4. În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.”;

-situația de plată în sumă de S lei cu TVA a fost emisă pentru lucrări executate în perioada 09.04.2018-04.07.2018, făcând parte din suma totală de S lei recepționată cu Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018, potrivit căruia:

“1. Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada 09.04.2018-04.07.2018 în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.

2. Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.

3. Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei cu TVA.

4. În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.”;

-situația de lucrări în sumă de S lei a fost emisă pentru lucrări executate în perioada iunie-octombrie 2018, iar conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018,

“1. Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada iunie 2018-octombrie 2018 în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.

2. Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.

3. Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei fără TVA.

4. În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.

De asemenea, pe lângă sumele de S lei, S lei și S lei, reprezentând în fapt venituri din prestări servicii (cu TVA) executate de **S.C. XS.R.L. Botoșani** și acceptate de către beneficiarul S.C. X S.R.L., nu au fost înregistrate nici penalitățile de întârziere percepute în baza contractelor încheiate.

Aceste sume, provenind din lucrări executate și penalități de întârziere, au fost solicitate de către **S.C. XS.R.L.** prin înscriere la masa credală a debitorului S.C. X S.R.L. și acceptate atât de către S.C. X S.R.L., cât și de X., în calitate de lichidator judiciar al S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au recalculat penalitățile de întârziere conform manifestării de voință a părților (acestea fiind solicitate la masa credală de către petentă și acceptate de către S.C. X S.R.L.), astfel:

-S lei pentru Contractul nr. X din 01.09.2017, în loc de S lei calculate de petentă;

-S lei (S lei +S lei) pentru Contractul nr. X din 22.03.2017, în loc de S lei calculate de petentă;

-S calculate de petentă.

Totalul penalităților rezultate din calculul organelor de inspecție fiscală este de S lei, față de totalul penalităților cu care **S.C. XS.R.L. Botoșani** s-a înscris la masa credală a S.C. X S.R.L., de S lei.

Conform balanței de verificare încheiate la data de 31.12.2018, **S.C. XS.R.L. Botoșani** înregistrează venituri totale în sumă de S lei, din care: S lei-venituri din servicii prestate și S lei-alte venituri din exploatare.

Din cele prezentate mai sus rezultă că **S.C. XS.R.L. Botoșani** nu a înregistrat în exercițiul financiar 2018:

-veniturile din penalități calculate în baza Contractului nr.X din 01.09.2017, recalculat de către organele de inspecție fiscală corespunzător pentru perioada aferentă exercițiului financiar 2018, respectiv în sumă de S lei (diferență penalități din anul 2018 între suma totală calculată la Contractul nr. X/01.09.2017: S lei și suma penalităților atribuită anului 2017 de S lei);

-veniturile din prestări servicii în sumă de S lei (cu TVA inclus). Din suma totală de S lei au fost deja facturați S lei, reprezentând lucrări executate și recepționate conform Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018, precum și veniturile din penalități calculate în baza Contractului nr. X din 22.03.2017, în sumă de S lei;

-veniturile din prestări servicii în sumă de S lei (cu TVA inclus), aferente lucrărilor executate și recepționate conform Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018, precum și veniturile din penalități calculate în baza Contractului nr. X din 06.06.2014, în sumă de S lei.

În perioada 01.01.2018-31.12.2018, în care **S.C. XS.R.L. Botoșani** a fost înscrisă în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii:

-a înregistrat venituri în sumă de S lei, care reprezintă venituri impozabile în accepțiunea art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (baza de impunere pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii);

-nu a înregistrat venituri în sumă de S lei (S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumelor S lei+ S lei conform Procesului verbal de recepție din 19.10.2018 și din 04.07.2018 + veniturile din penalități în sumă de S lei).

Prevederile legale încălcate, referitoare la neînregistrarea tuturor veniturilor societății, sunt: art. 19 alin(1), (2) și (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.5 alin(1) și (6) și pct.8 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, pct. 53 alin(1) și (2), pct. 429, alin(1), pct. 431 alin(1), pct. 433, pct. 434, pct. 435 alin(1) lit.e), pct. 446 alin(1), (2) și (3) din Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Organele de inspecție fiscală constatat că dacă **S.C. XS.R.L. Botoșani** ar fi înregistrat toate veniturile obținute conform legii, baza de impunere pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în intervalul 01.01.2018-31.12.2018 ar fi fost de S lei, ceea ce înseamnă că aceasta a depășit plafonul de scutire pentru microîntreprinderi în cursul anului 2018 (1.000.000 eur x 4,6597 lei/euro=4.659.700 lei).

Având în vedere Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018 (data din interiorul trimestrului III), respectiv pornind de la lucrări executate în sumă totală de S lei, rezultă venituri-bază de impozitare în sumă de S lei de luat în calcul în trimestrul III 2018.

De asemenea, până la trimestrul III 2018 inclusiv, trebuie luate în calcul:

-penalitățile aferente Contractului nr. X/01.09.2017, calculate de organele de inspecție fiscală pentru un număr de 273 zile, pentru intervalul 01.01.2018-30.09.2018, plecând de la suma penalităților calculate pentru 1 zi de întârziere de S lei, rezultând suma de S lei (din totalul penalităților calculate de organele de inspecție fiscală de S lei);

-penalitățile aferente Contractului nr. X din 22.03.2017, aplicate la valoarea nefacturată de societate de S lei, calculate pentru un număr de 89 zile, pentru intervalul 04.07.2018-30.09.2018, plecând de la suma penalităților calculate pentru 1 zi de întârziere de S lei, rezultând suma de S lei (din totalul penalităților calculate de organele de inspecție fiscală de S lei);

-penalitățile de S lei calculate de societate pentru suma facturată de S lei pentru intervalul 04.07.2018-28.09.2018 (adică de la data recepției lucrărilor până la data facturii);

-veniturile înregistrate de societate în conturile 704 "Veniturile din prestări servicii" și 7588 "Alte venituri din exploatare" de la începutul anului până la data de 30.09.2018, în sumă de S lei.

Astfel, rezultă pentru intervalul 01.01.2018-30.09.2018, un total al veniturilor obținute de societate în accepțiunea art. 53 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de S lei, adică în cuantum superior plafonului pentru microîntreprinderi de 1.000.000 eur x 4,6597 lei/euro=4.659.700 lei, ceea ce înseamnă că în trimestrul III 2018 societatea avea obligația de a se înregistra ca plătitoare de impozit pe profit, datorând impozit pe profit pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018.

Din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală, a înregistrărilor din contabilitate în perioada 01.07.2018-31.12.2018, precum și a tuturor informațiilor și documentelor parvenite organelor de inspecție fiscală din alte surse (Adresa nr. A_FSV-Xemisă de Direcția Generală Antifraudă Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava, împreună cu documentele anexate), aspecte care au fost confirmate de către petentă cu ocazia controlului inopinat finalizat cu Procesul-verbal nr. X/30.07.2019, rezultă următoarele informații pentru trimestrele III și IV ale anului 2018:

-venituri înregistrate în sumă de S lei (conform fișelor conturilor 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate” și 7588 “Alte venituri din exploatare”);

-cheltuieli înregistrate: S lei;

-pierdere contabilă înregistrată: (-)S lei.

La rezultatul brut contabil înregistrat de societate, se adaugă venituri suplimentare în sumă de S lei și cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de S lei, stabilite de organele de inspecție fiscală.

Veniturile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală sunt veniturile neînregistrate de societate în sumă de **S lei**, care se compun din:

-S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei conform Procesului verbal de recepție din 04.07.2018;

-S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei conform Procesului verbal de recepție din 19.10.2018;

-S lei-penalitățile aferente Contractului nr. X/01.09.2017, calculate de organele de inspecție fiscală pentru un număr de 143 zile, pentru intervalul 01.07.2018-20.11.2018, plecând de la suma penalităților calculate pentru 1 zi de întârziere de S lei, rezultând suma de S lei (din totalul penalităților calculate de organele de inspecție fiscală de S lei);

-S lei-penalitățile totale aferente Contractului nr. X din 22.03.2017, calculate pentru perioada 04.07.2018-20.11.2018;

-S lei-penalitățile totale aferente contractului nr. X din 06.06.2014, calculate pentru perioada 19.10.2018-20.11.2018.

Cheltuielile nedeductibile fiscal, în sumă totală de **S lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală, sunt compuse din:

-S lei - cheltuieli reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii, constituit pentru trimestrele III și IV 2018, cheltuieli ce au fost considerate nedeductibile fiscal întrucât sunt cheltuieli cu un impozit nedatorat de societate în condițiile în care, începând cu data de 01.10.2017 societatea datorează impozit pe profit, potrivit art.52 alin(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-S lei - cheltuieli privind amenzi datorate bugetului statului, înregistrate de societate în contul 6581 "Alte cheltuieli de exploatare" în baza chitanței nr. X, potrivit art. 25 alin(4) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-S lei - cheltuieli reprezentând valoarea fără TVA dedusă în procent de S% din documente de achiziție conținând servicii de leasing auto (comisioane+asigurări+dobânzi), servicii de întreținere/reparații și asigurări auto, precum și combustibili și piese de schimb, pentru funcționarea autovehiculelor aflate în proprietatea sau folosința petentei, pentru care aceasta nu deține, respectiv nu a prezentat documente (foi de parcurs) întocmite în conformitate cu prevederile legale, care să le încadreze la excepțiile prevăzute de art. 25 alin(3) lit.l) din Legea nr. 225/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la limitările speciale ale dreptului de deducere, respectiv care să dovedească utilizarea autovehiculelor exclusiv în scopul activității economice a societății.

Acest aspect a fost confirmat în scris de către administratorul societății cu ocazia inspecției fiscale precedente, respectiv prin răspunsul dat la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de 10.01.2019: „Nu s-au întocmit foi de parcurs pentru mijloace fixe de transport auto, dar am dedus S% din cheltuielile cu carburanții și TVA aferentă începând cu 01.01.2017”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că într-adevăr societatea aplică deducerea limitată începând cu data de 01.01.2017, însă doar pentru achizițiile de carburanți, nu și pentru toate celelalte cheltuieli legate de funcționarea autovehiculelor cu maxa maximă autorizată mai mică sau egală cu 3.500 kg și număr de locuri mai mic sau egal cu 9. Totodată, având în vedere că de la data de 01.02.2017 până în prezent societatea s-a comportat ca o microîntreprindere, rezultă că aceasta nu a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal.

Astfel, pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit fiscal (o baza de impunere) în sumă de S lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de S lei, rezultând astfel o diferență de impozit pe profit de înregistrat în evidența contabilă în sumă de S lei.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderii, pentru perioada 01.01.2018-30.06.2018, în sumă de S lei, a fost stabilit astfel de organele de inspecție fiscală:

În intervalul supus verificării, 01.01.2018-30.06.2018, **S.C. X S.R.L. Botoșani** s-a comportat ca plătitoare de impozit pe veniturile

microîntreprinderii, înregistrând în anul precedent venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 1.000.000 eur (4.659.700 lei), încadrându-se în cerințele art. 47 alin(1) lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile obținute de societate, în perioada 01.02.2017-31.12.2017 (în luna ianuarie 2017 societatea a fost plătitoare de impozit pe profit, aceasta perioadă fiind considerată an fiscal distinct), au fost în sumă totală de S lei, fiind compuse din:

-S lei - venituri înregistrate de societate în conturile 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" și 7583 "Alte venituri din exploatare" (S lei + S lei);

-S lei -venituri neînregistrate de societate, dar stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, așa cum s-a arătat în constatările fiscale referitoare la impozitul pe profit (S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei+ veniturile din penalități în sumă de S lei).

În perioada 01.01.2018-30.06.2018, **S.C. X S.R.L. Botoșani** a înregistrat venituri în sumă de S lei - venituri înregistrate în conturile 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" și 7583 "Alte venituri din exploatare" (S lei + S lei), calculând, înregistrând și declarând impozit pe veniturile microîntreprinderii în procent de 1%, respectiv în sumă de S lei (S lei în trimestrul I și S lei în trimestrul II).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că baza de impunere se modifică cu suma de S lei, reprezentând venituri neînregistrate de societate, stabilite suplimentar de acestea, așa cum s-a arătat în constatările fiscale referitoare la impozitul pe profit, constând în penalități de întârziere agreeate de S.C. XS.R.L. și S.C. X S.R.L., în baza Contractului nr. X/01.09.2017.

Așa cum s-a arătat mai sus, petenta nu a înregistrat în mod corespunzător veniturile din prestări servicii aferente lucrărilor executate și penalitățile calculate pentru nedecontarea în termenii conveniți în contracte, cu care aceasta s-a înscris la masa credală a debitorului S.C. X S.R.L.

Întrucât unul dintre cele 3 contracte în baza cărora au fost executate lucrările și calculate penalitățile, și anume Contractul nr. X/01.09.2017, a produs efecte pe 2 ani fiscali, în sensul că lucrările au fost recepționate în data de 23.11.2017, iar penalitățile de întârziere au fost calculate pentru intervalul de la data recepției lucrărilor până la data intrării în insolvență a S.C. X S.R.L., respectiv până la 20.11.2018, organele de inspecție fiscală au procedat la încadrarea acestor venituri la perioadele fiscale corespunzătoare.

Astfel, veniturile din prestări servicii efectuate, recepționate, dar nefacturate, aferente lucrărilor de servicii recepționate cu Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017, au fost încadrate de către organele de inspecție fiscală la trimestrul IV al anului 2017, împreună cu o parte din penalițiile de întârziere recalculat corespunzător pentru perioada 23.11.2017-31.12.2017.

Din totalul de S lei al penalităților recalculate de organele de inspecție fiscală, în funcție de procentul de penalitate prevăzut în contract (1% pe zi) și numărul de 363 zile de întârziere din intervalul 23.11.2017-20.11.2018, pentru perioada 01.01.2018-30.06.2018 au fost stabilite venituri din penalități în sumă de S lei. Această sumă a rezultat prin aplicarea procentului de penalitate de 1% pe zi la suma lucrărilor neachitate de S lei, corespunzător unui număr de 181 zile din totalul de 363 zile (penalitate zilnică=S lei), obținându-se sumele de S lei pentru 90 zile din trimestrul I și de S lei pentru 91 zile din trimestrul II.

Întrucât veniturile din penalități de întârziere nu fac excepție de la încadrarea în baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderii, prevăzute de art.53 alin(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de S lei au fost calculate diferențe suplimentare de impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, în baza art. 49 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.11.2018-31.12.2018, a fost stabilită astfel:

Având în vedere toate constatările și concluziile prezentate la constatările privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au analizat impactul sumelor corespunzătoare valorii fără TVA a lucrărilor efectuate, recepționate și nefacturate asupra plafonului de 2.250.000 lei prevăzut de art. 282 alin(3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv dacă prin înregistrarea tuturor veniturilor petenta ar fi depășit acest plafon și dacă ar fi avut obligația ieșirii din sistemul "TVA la încasare".

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că societatea a obținut venituri din prestări servicii aferente unor lucrări executate și nefacturate, dar recepționate de beneficiar (aspect confirmat prin întocmirea situațiilor de lucrări/plata și a Proceselor-verbale de recepție la terminarea lucrărilor din datele de 23.11.2017, 04.07.2018 și 19.10.2018, semnate și ștampilate de ambele părți, **S.C. XS.R.L.** și S.C. X S.R.L.), acestea au stabilit că:

-dacă societatea ar fi înregistrat veniturile-baza de impozitare de S lei, aferente lucrărilor executate în baza Contractului nr. X/01.09.2017 și recepționate cu Procesul verbal din 23.11.2017 (în sumă totală de S lei), aceasta ar fi obținut în luna noiembrie 2017, împreună cu veniturile înregistrate în conturile 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" și 7583 "Alte venituri din exploatare" în perioada 01.01.2017-30.11.2017 de S lei, total cifră de afaceri de S lei, cifră inferioară plafonului de 2.250.000 lei prevăzut de Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru aplicarea sistemului TVA la încasare;

-dacă societatea ar fi înregistrat veniturile-bază de impozitare de S lei, aferente lucrărilor executate în baza Contractului nr. X/22.03.2017 și

recepționate cu Procesul verbal din 04.07.2018 (în sumă totală de S lei), **S.C. X S.R.L. Botoșani** ar fi obținut în luna iulie 2018, împreună cu veniturile înregistrate în contul 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate", în sumă de S lei, total cifră de afaceri de S lei, cifră superioară plafonului de 2.250.000 lei prevăzut de Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, în care aceasta figurează înscrisă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta depășește plafonul în luna iulie 2018.

În consecință, începând cu data de 01.09.2018, inclusiv în perioada supusă analizei, 01.11.2018-31.12.2018, petenta aplică regimul normal de taxare, respectiv este obligată la colectarea TVA în regim normal, fără a mai depinde de data încasării lucrărilor efectuate și are dreptul deducerii de TVA, de asemenea, fără a mai depinde de data achitării facturilor către furnizori.

Organele de inspecție fiscală nu au constatat diferențe în ceea ce privește TVA colectată.

Urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe de TVA față de sumele declarate de petentă, în sumă totală de S lei, ca urmare a modificării bazei de impunere cu suma de S lei, reprezentând TVA dedusă în procent de S% din documente de achiziție conținând servicii de leasing auto (rata capital+comisioane+dobânzi), servicii de întreținere/reparații auto, precum și din documente de achiziție combustibili, piese de schimb pentru funcționarea autovehiculelor aflate în proprietatea sau folosința sa (cu numerele de înmatriculare BT-...; B-..., BT-..., BT-...) pentru care societatea nu deține, respectiv nu a prezentat documente (foi de parcurs) întocmite în conformitate cu prevederile legale, care să le încadreze la excepțiile prevăzute de art. 298 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la limitările speciale ale dreptului de deducere, respectiv care să dovedească utilizarea autovehiculelor exclusiv în scopul activității economice a societății (aspect confirmat și în scris de către administratorul societății, respectiv prin răspunsul dat la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de 10.01.2019: „Nu s-au întocmit foi de parcurs pentru mijloace fixe de transport auto, dar am dedus S% din cheltuielile cu carburanții și TVA aferentă începând cu 01.01.2017”.

Organele de inspecție fiscală, într-adevăr societatea aplică deducerea limitată începând cu data de 01.01.2017, însă doar pentru achizițiile de carburanți, nu și pentru toate celelalte cheltuieli legate de funcționarea autovehiculelor cu maxa maximă autorizată mai mică sau egală cu 3.500 kg și număr de locuri mai mic sau egal cu 9.

Concret, în evidența contabilă din perioada 01.11.2018-31.12.2018 societatea nu operează TVA fără drept de deducere S%, însă prin deconturile de TVA aferente lunilor noiembrie și decembrie 2018, S.C. XS.R.L. își exercită dreptul de deducere limitat.

Astfel, la luna noiembrie 2018, societatea deduce TVA în sumă de S lei față de TVA deductibilă evidențiată în decont în sumă de S lei, rezultând că societatea și-a evidențiat TVA fără drept de deducere în sumă de S lei, iar la luna decembrie 2018, deduce TVA în sumă de S lei față de TVA deductibilă evidențiată în decont în sumă de S lei, rezultând că societatea și-a evidențiat TVA fără drept de deducere în sumă de S lei.

În concluzie, societatea și-a diminuat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de combustibili și alte cheltuieli legate de folosința autovehiculelor cu suma totală de S lei (S lei + S lei).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea, pentru perioada 01.11.2018-31.12.2018, nu are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor auto, în sumă de S lei, rezultând astfel o diferență de S lei pentru care acestea nu au acordat drept de deducere.

Colectare

1) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani a stabilit în sarcina petentei obligația de plată a sumei de S lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

Dobânzile în sumă de S au fost calculate astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 25.10.2018-14.08.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 25.11.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de 19.320 lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 14.08.2019-30.12.2019.

2) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani a stabilit în sarcina petentei obligația de plată a sumei de S lei, reprezentând:

-S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;

- S lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;

- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

Dobânzile aferente impozitului pe profit, în sumă de S lei, au fost calculate astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.03.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 26.11.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 26.03.2018-30.12.2019.

Dobânzile aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, în sumă de **S lei**, au fost calculate astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.07.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.04.2018-30.12.2019.

Dobânzile aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de **S lei**, au fost calculate astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.01.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 21.12.2018-30.12.2019.

3) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani a stabilit în sarcina petentei obligația de plată a sumei de **S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Penalitățile de nedeclarare în sumă de S lei au fost stabilite astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 25.10.2018-14.08.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 14.08.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 25.11.2018-30.12.2019.

4) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani a stabilit în sarcina petentei obligația de plată a sumei de **S lei**, reprezentând:

-S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată;

-S lei penalități de nedeclarare aferente impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe profit, în sumă de **S lei**, au fost stabilite astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.03.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 26.11.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 26.03.2018-30.12.2019.

Penalitățile de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de **S lei**, au fost stabilite astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.01.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 21.12.2018-30.12.2019.

Penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, în sumă de **S lei**, au fost stabilite astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.07.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.04.2018-30.12.2019.

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 contestatarii 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 au 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.130 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 factual 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, înainte de luarea 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:

- reprezentantul legal al **S.C. X S.R.L.Botoșani**, domnul X, a fost înștiințat, prin adresele nr. X/12.11.2019 și nr. X/12.11.2019, despre data și locul purtării discuției finale cu privire la rezultatele inspecțiilor fiscale, aceasta fiind stabilită pentru data de 13.11.2019, ora 12, la sediul organului de inspecție fiscală, fiindu-i înmânate și proiectele de raport de inspecție fiscală;

- prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub numărul X, iar la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani-Inspecție Fiscală sub nr.X/13.11.2019, domnul X a solicitat un nou termen pentru purtarea discuțiilor finale, respectiv în data de 26.11.2019, ora 12;

- urmare a acestei solicitări, prin adresa nr.X/13.11.2019, organele de inspecție fiscală au transmis petentei că noul termen pentru discuția finală este data de 18.11.2019, ora 12;

- prezent la sediul organului de inspecție fiscală pentru înmânarea adresei de mai sus, domnul X, luând act de aceasta, a refuzat primirea adresei, motivând că avocata societății i-a transmis telefonic să nu primească acest document, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au încheiat Procesul verbal în data de 13.11.2019, înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X/14.11.2019, în care s-a constatat refuzul primirii adresei sus menționate;

- organele de inspecție fiscală au procedat la comunicarea adresei nr. X/13.11.2019 prin poștă, atât la sediul social, cât și la punctul de lucru declarat;

- prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. X/18.11.2019, ora 10:30, petenta solicită din nou ca discuția finală să aibă loc la data de 26.11.2019, ora 12;

- prin adresa nr. X/18.11.2019, organele de inspecție fiscală îi transmit petentei că la data de 18.11.2019, ora 12, va avea loc discuția

finală, aceasta reprezentând și data încheierii inspecțiilor fiscale, societatea putând formula punct de vedere scris în termen de 5 zile lucrătoare;

-prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X/26.11.2019, petenta susține că a primit adresa nr. X/18.11.2019 la data de 22.11.2019 și că i s-a nesocotit dreptul de a fi ascultată și de a prezenta organelor de inspecție fiscală punctul de vedere asupra constatărilor fiscale.

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.

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 contestațiile formulate.

Curtea de Apel București, în Sentința civilă nr.4749 din data de 20.11.2018, dată în dosarul nr.X/2015, 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, **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.

Referitor la susținerea petentei precum că termenul stabilit de organele de inspecție fiscală pentru purtarea discuțiilor finale a fost unul scurt, menționăm că Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu prevede un anumit termen, la art.130 alin.(2) din acest act normativ fiind prevăzut doar faptul că *"(...) odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală."*

Referitor la afirmația petentei precum că nu a primit răspuns la adresa nr. X/18.11.2019, prin care a resolicitat data de 26.11.2019 ca dată pentru purtarea discuțiilor finale, aceasta este eronată deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, organele de inspecție fiscală au răspuns prin adresa nr. X/18.11.2019.

De asemenea, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au înmânat administratorului societății cele două proiecte de raport de inspecție fiscală în data de 12.11.2019, astfel încât până pe 18.11.2019, data la care a fost programată discuția finală, au curs 6 zile calendaristice.

Referitor la susținerea petentei precum că deși era prevăzut ca inspecția fiscală să înceapă la data de 15.11.2019, anterior acestei date, la data de 12.11.2019, i-a fost comunicat Proiectul de raport de inspecție fiscală și a fost înștiințată cu privire la data la care va avea discuția finală, respectiv la data de 13.11.2019, aceasta nu poate fi reținută deoarece :

-în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT X, este prevăzut că data începerii inspecției fiscale a fost înscrisă în Registrul unic de control la poziția ../01.10.2019, data începerii inspecției fiscale fiind 03.10.2019;

-în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT X, este prevăzut că data începerii inspecției fiscale a fost înscrisă în Registrul unic de control la poziția ../05.11.2019, data începerii inspecției fiscale fiind 05.11.2019,

-proiectele de raport de inspecție fiscală i-au fost înmânate petentei la data de 12.11.2019, cu adresele nr.X/12.11.2019 și nr.X/12.11.2019, adresă pe care domnul X a semnat de primire.

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. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani au emis Decizia de reverificare nr. F-BT X, în condițiile apariției unor elemente noi

În fapt, S.C. X S.R.L. Botoșani a mai fost supusă unei inspecții fiscale de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT X în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X fiind verificată pe linie de impozit pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2016 și pe linie de TVA pentru perioada 01.01.2013-31.10.2018.

De la data inspecției fiscale parțiale precedente până în prezent au aparut elemente noi, necunoscute organului de inspecție fiscală anterior, și anume faptul că, potrivit Buletinului procedurilor de insolvență nr. X/18.02.2019, **S.C. X S.R.L. Botoșani** este înscrisă în Tabelul preliminar al creanțelor debitorului S.C. X S.R.L. nr. X9, cu o creanță solicitată de S lei, din care, conform cererii de admitere a creanței și de înscriere în tabelul preliminar depusă de **S.C. X S.R.L. Botoșani**, la Tribunalul Botoșani, suma de S lei reprezintă lucrări executate, dar nefacturate către S.C. X S.R.L. și penalități percepute în baza contractelor derulate și calculate ca urmare a neîncasării în termenele prevăzute, până la data intrării în insolvență a beneficiarului.

Din informațiile ce rezultă din cererea de admitere a creanței, precum și din procesele-verbale de recepție la terminarea lucrărilor, vizate de beneficiarul S.C. X S.R.L., se desprinde concluzia că **S.C. X S.R.L. Botoșani** a efectuat lucrări de construcții în favoarea S.C. X S.R.L., în baza contractelor nr. X din 06.06.2014, nr. X din 01.09.2017 și nr. X din 22.03.2017, confirmate de beneficiar în datele de 23.11.2017, 04.07.2018 și 19.10.2018, fără a întocmi și înregistra în contabilitate facturi pentru lucrările executate, cu consecința neînregistrării, nedeclarării și neachitării impozitelor și taxelor aferente, conform prevederilor legale în vigoare.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că informațiile de mai sus nu le-au fost aduse la cunoștință în timpul desfășurării inspecției fiscale parțiale, încheiate în luna ianuarie 2019 cu Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT X/28.01.2019.

Aceste informații au fost transmise organelor de inspecție fiscală, spre analiză și soluționare, cu adresa nr. XX din 17.07.2019, de către B.C.S.I. -Compartimentul comunicare din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, fiind cuprinse în adresa Direcției Generale Antifraudă Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava nr. X/09.07.2019, referitoare la sesizarea formulată de SCA X prin avocat X, în reprezentarea clientului S.C. X S.R.L. înregistrată la această Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava sub nr. X/08.07.2019.

Din cuprinsul sesizării rezultă faptul că **S.C. X S.R.L. Botoșani** s-a înscris în Tabelul preliminar al creanțelor debitoarei S.C. X S.R.L. cu o creanță în cuantum de S lei, din care a fost facturată doar suma de S lei, iar pentru diferența de S lei, nefacturată, dar pentru care s-au prezentat situații de lucrări și procese-verbale de recepție la terminarea lucrărilor și care a fost recunoscută expres de ambii parteneri și considerată chiar de administratorul judiciar ca fiind certă, lichidă și exigibilă, nu s-au plătit impozite și TVA.

Astfel, noile informații au fost confirmate de către administratorul **S.C. X S.R.L. Botoșani** cu ocazia unui control inopinat derulat la **S.C. X S.R.L. Botoșani**, dispus tocmai în vederea verificării aspectelor sesizate de către S.C. XS.R.L., în urma căruia s-a încheiat Procesul-verbal nr.X din 30.07.2019.

Având în vedere actele de evidență primară și fiscală ale societății și declarațiile făcute de administratorul societății în timpul inspecției fiscale precedente, încheiate cu Raport de inspecție fiscală nr. F-BT X referitoare la situația contractelor aflate în derulare și la stadiul lucrărilor la data de 21.01.2019, respectiv la valoarea lucrărilor rămase neefectuate, precum și dacă mai există lucrări efectuate și nefacturate către beneficiarii contractelor de prestări servicii, respectiv:

“În prezent avem contracte în derulare:

- 1. Contract X 21.07.2008 [...]lucrări rămase de executat în valoare de S lei aproximativ;*
- 2. Contract X din 06.06.2015 [...]lucrări rămase de executat S lei;*
- 3. Contract de execuție X /22.03.2017 [...]lucrări rămase de executat aproximativ S lei. Precizăm că avem lucrări în curs de execuție nedefinitivate la X. Lucrările nu au fost definitivate din cauza stării vremii (Contract CS16).”, a fost verificată situația acestor contracte și lucrări la data de 18.07.2019 (data începerii controlului inopinat finalizat cu Procesul-verbal nr. X/30.07.2019).*

Astfel, cu ocazia controlului inopinat efectuat în luna iulie 2019, organele de inspecție fiscală au solicitat informații scrise administratorului societății despre evoluția acestor contracte, de la data inspecției fiscale precedente până în prezent, precum și dacă au mai fost efectuate lucrări de construcții și, în caz afirmativ, să precizeze în cazul cărui contract și care este valoarea acestor lucrări.

De asemenea, s-a solicitat menționarea faptului dacă există lucrări efectuate și nefacturate către beneficiari.

Reprezentantul legal al societății, domnul X, a declarat, prin răspunsul la întrebarea nr.1 din Nota explicativă din 18.07.2019 următoarele:

- “1) Referitor la contractul X din 21.07.2008-obiectiv sistem de alimentare cu apă X s-a sistat*
- 2) Contract de subantrepriză X din 06.06.2014-alimentare cu apă X: s-a executat și facturat S ron*
- 3) Contract X din 22.03.2017-X-X s-a executat și facturat S ron*
- 4) Menționăm că avem lucrări efectuate și nefacturate:*

1. *Ctr X/S lei;*
2. *Ctr X: S lei;*
3. *Ctr X/01.09.2017: S lei.”*

Astfel, în urma controlului inopinat s-a constatat că administratorul societății a dat organelor de inspecție fiscală, cu ocazia inspecției fiscale parțiale precedente, declarații scrise, asumate prin semnătură și ștampilă, care nu au fost conforme cu realitatea, procedând astfel la ascunderea informațiilor relevante despre starea de fapt fiscală și nu doar informații, ci și documente cu data de emitere în interiorul intervalului supus verificării anterioare.

Se observă că la inspecția fiscală încheiată în data de 28.01.2019, organului de inspecție fiscală nu i-au fost aduse la cunoștință nici faptul că petenta a depus Cererea de înscriere la masa credală a debitorului S.C. X S.R.L., depusă în timpul derulării inspecției fiscale, respectiv în data de 26.12.2018, nici faptul că situația contractelor în derulare și a lucrărilor efectuate este cu totul alta decât cea afirmată prin nota explicativă din data de 21.01.2019. De asemenea, petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală toate situațiile de lucrări executate și toate procesele-verbale de recepție la terminarea lucrărilor, aprobate de beneficiarul lucrărilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că cele de mai sus (existența unor lucrări efectuate, recepționate, confirmate de către beneficiar și nefacturate, precum și acceptarea de către părți a unor penalități de întârziere pentru nedecontarea în termenele prevăzute în contract), elemente necunoscute organelor de inspecție fiscală la data precedentei inspecții fiscale, reprezintă informații și elemente noi, care au relevanță asupra stării de fapt fiscale din perioada verificată, putând modifica rezultatele acesteia.

Din aceste motive, ca urmare a aspectelor constatate cu ocazia controlului inopinat, organele de inspecție fiscală au întocmit Propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale nr. X/29.07.2019, în vederea verificării implicațiilor fiscale pe care le generează aspectele sus-menționate, pentru verificarea :

-impozitului pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.10.2017-30.06.2018;

-impozitului pe profit pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018, precum și pentru reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.09.2018-31.10.2018.

Totodată, organele de inspecție fiscală au întocmit Referatul pentru solicitarea reverificării nr.X/29.07.2019, în vederea reverificării perioadei 01.09.2018-31.10.2018 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, fiind emisă Decizia de reverificare nr.F-BT X.

În drept, potrivit prevederilor art.118 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

Totodată, conform prevederilor art.128 din același act normativ:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3), conducătorul organului de inspekție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspekție fiscală la data efectuării inspekției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.

(2) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organul de inspekție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspekției fiscale anterioare.

(3) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspekție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Decizia se comunică în condițiile prevăzute la art. 122 alin. (2) - (6). În acest caz nu se emite și nu se comunică aviz de inspekție fiscală.

(4) Decizia de reverificare conține, pe lângă elementele prevăzute la art. 46 și elementele prevăzute la art. 122 alin. (7) lit. b) - d).”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că, prin excepție de la prevederile art.118 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conducătorul inspekției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor care pot rezulta în situațiile prevăzute de lege.

Astfel, se reține că reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit reprezintă o excepție de la regulă, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care de la încheierea inspekțiilor fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție apar date suplimentare, necunoscute organului de inspekție fiscală la data efectuării verificării, care influențează rezultatele acesteia.

Aceste date suplimentare pot să apară ca urmare a unor documente sau alte înscrisuri obținute din controale încrucișate, ori comunicate organelor de inspekție fiscală de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice, sau obținute în orice mod de organele de inspekție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspekției fiscale anterioare.

Se reține faptul că Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale, existent și în legislația fiscală anterioară, și anume, **principiul unicității inspekției fiscale**, din

perspectiva dreptului contribuabililor la **securitate fiscală** și, potrivit caruia, inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit sau taxă pentru fiecare perioadă supusă verificării.

Din acest motiv, legiuitorul a prevăzut expres **posibilitatea reverificării** unei perioade deja controlate numai pe cale de **excepție**, posibilitate care aparține exclusiv conducătorului inspecției fiscale și care nu poate fi valorificată decât în situația justificării îndeplinirii condițiilor legale de reluare a inspecției fiscale, prevăzute la art.128 din Codul de procedură fiscală.

Același principiu al unicității inspecției fiscale este aplicabil și din perspectiva **caracterului obligatoriu și de titlu executoriu al actelor administrative emise în urma unei inspecții fiscale**, care nu pot fi anulate, modificate ori desființate decât în condițiile restrictive stabilite prin Codul de procedură fiscală.

Se reține faptul că datele suplimentare au apărut prin publicarea în Buletinului procedurilor de insolvență nr. X/18.02.2019, a înscrierii **S.C. X S.R.L. Botoșani** în Tabelul preliminar al creanțelor debitorului S.C. X S.R.L. nr. X9, cu o creanță solicitată de S lei, din care, conform cererii de admitere a creanței și de înscriere în tabelul preliminar depusă de **S.C. X S.R.L. Botoșani**, la Tribunalul Botoșani, suma de Slei reprezintă lucrări executate, dar nefacturate către S.C. X S.R.L. și penalități percepute în baza contractelor derulate și calculate ca urmare a neîncasării în termenele prevăzute, până la data intrării în insolvență a beneficiarului.

Referitor la motivațiile petentei cu privire la avizele de inspecție fiscală și la obligațiile fiscale și perioadele supuse verificării și reverificării înscrise în acestea se rețin următoarele:

-organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-BT X, comunicat petentei cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire în data de 12.08.2019, în care se specifică faptul că începând cu data de 26.08.2019 va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiective:

- taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2018-31.12.2018;
- impozitul pe profit pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018;
- impozitul pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.10.2017-30.06.2018;

-prin adresa nr.X/20.08.2019, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.X/20.08.2018, petenta solicită amânarea datei de începere a inspecției fiscale cu 30 de zile;

-la data de 30.08.2019, organele de inspecție fiscală aprobă amânarea începerii inspecției fiscale prin Decizia nrX/30.08.2019, comunicată petentei cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire la data de 02.09.2019, data la care a fost reprogramată începerea inspecției fiscale fiind 25.09.2019;

-la data de 03.10.2019, organele de inspecție fiscală încep inspecția fiscală la **S.C. X S.R.L. Botoșani**, aceasta fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția X/01.10.2019;

-în vederea reverificării taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de reverificare nr.F-BT X, comunicată sub semnătură administratorului petentei la data de 05.11.2019;

-organele de inspecție fiscală au emis și Avizul de inspecție fiscală nr.F-BT X, listat la data de 22.10.2019 și comunicat sub semnătură administratorului petentei la data de 05.11.2019, prin care societatea este informată că va fi supusă unei inspecții fiscale începând cu data de 26.08.2019.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că eronat organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-BT X/08.08.2019, aviz ce a avut ca obiectiv și verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, însă această eroare a fost corectată de către organele de inspecție fiscală prin emiterea Deciziei de reverificare nr.F-BT X, prin care s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018 și Avizului de inspecție fiscală nr.F-BT X, prin care petenta a fost înștiințată că va fi supusă unei inspecții fiscale care va avea ca obiective:

- taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.11.2018-31.12.2018;
- impozitul pe profit pentru perioada 01.10.2017-31.12.2018;
- impozitul pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.10.2017-30.06.2018.

Așadar, prin cel de-al doilea aviz de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au eliminat taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.09.2018-31.10.2019 (pentru această perioadă fiind emisă Decizia de reverificare nr.F-BT X) și au extins inspecția fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.10.2017-30.06.2018, în baza Referatului nr.X/16.10.2019 și ținând seama de prevederile art.122 alin.(4) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a faptului că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, verificând impozitul pe veniturile microîntreprinderii, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a depășit plafonul pentru microîntreprinderi în trimestrul IV 2017, astfel încât începând cu data de 01.10.2017 petenta datora impozit pe profit.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art. 128 alin(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume: ***“La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Decizia se comunică în condițiile prevăzute la art. 122 alin. (2) - (6). În acest caz nu se emite și nu se comunică aviz de inspecție fiscală.”***

Referitor la susținerea petentei precum că în decizia de reverificare contestată nu sunt prezentate motivele reverificării, nefiind indicate datele suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale

anterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece la rubrica “Motivul reverificării” este înscris: *“Apariția unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia...”*. Astfel, organele de inspecție fiscală au prezentat motivul reverificării, chiar dacă succint.

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând seama de faptul că există lucrări efectuate, recepționate, confirmate de către beneficiar și nefacturate, precum și de faptul că între părți au fost acceptate penalități de întârziere pentru nedecontarea în termenele prevăzute în contract, elemente necunoscute organelor de inspecție fiscală la data precedentei inspecții fiscale, consecința fiscală putând fi valorificată numai prin reverificarea perioadei 01.09.2018-31.10.2018 a taxei pe valoarea adăugată și emiterea titlului de creanță, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au emis Decizia de reverificare nr.F-BT X, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** împotriva Deciziei de reverificare nr.F-BT X.

2.Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă de S lei, la impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, stabilite prin Decizia de impunere nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilită prin Decizia de impunere nr.F-BT X, respectiv în sumă de S lei, stabilită prin Decizia de impunere nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X

Pentru perioadele 01.10.2017-31.12.2017 și 01.07.2018-31.12.2018, cât petenta a fost plătitoare de impozit pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

-venituri din prestări servicii nefacturate în sumă totală de S lei (S lei în perioada 01.10.2017-31.12.2017 + S lei în perioada 01.07.2018-31.12.2018);

-venituri din penalități contractuale în sumă totală de S lei (S lei în perioada 01.10.2017-31.12.2017 + S lei în perioada 01.07.2018-31.12.2018);

-cheltuieli cu impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei (S lei în perioada 01.10.2017-31.12.2017 + S lei în perioada 01.07.2018-31.12.2018);

-cheltuieli cu amenzi și penalități în sumă de S lei în perioada 01.07.2018-31.12.2018;

-cheltuieli cuS% TVA în sumă de S lei (S lei în perioada 01.10.2017-31.12.2017 + Slei în perioada 01.07.2018-31.12.2018);
-pierdere fiscală înregistrată de societate în anul 2017 în sumă de S lei;
-pierdere fiscală înregistrată de societate în anul 2018 în sumă de S lei.

Impozitul pe profit în sumă totală de S lei a fost stabilit astfel: S lei +S lei + S lei +S lei -S lei -S lei =S lei x 16%=S lei

2.1.Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, pentru perioadele 01.10.2017-31.12.2017 și 01.07.2018-31.12.2018, aferent veniturilor din prestări servicii nefacturate în sumă de S lei și veniturilor din penalități contractuale neînregistrate în sumă de S lei, diminuate cu pierderea fiscală înregistrată de societate în anii 2017 și 2018 în sumă totală de Slei (S lei + S lei -S lei= S lei x 16% =S lei), prin depășirea plafoanelor de scutire pentru microîntreprinderi, impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă deSlei aferent veniturilor din penalități contractuale în sumă de S lei, calculate pentru perioada 01.01.2018-30.06.2018, stabilite prin Decizia de impunere nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă serviciilor prestate în luna octombrie 2018, dar nefacturate în sumă de S lei, stabilită prin Decizia de impunere nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT X, în condițiile în care petenta deține procese-verbale de recepție la terminarea lucrărilor, vizate de beneficiarul S.C. X S.R.L., fără a întocmi facturi și fără a înregistra în contabilitate venituri și TVA aferente lucrărilor executate.

În fapt, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, cu adresa nr. X din 17.07.2019, B.C.S.I. -Compartimentul comunicare din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani transmite Activității de Inspecție Fiscală Botoșani adresa Direcției Generale Antifraudă Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava nr. X/09.07.2019, referitoare la sesizarea formulată de SA X prin avocat X, în reprezentarea clientului S.C. X S.R.L., înregistrată la Direcția Regională Antifraudă Suceava cu nr. X/08.07.2019. Din cuprinsul sesizării rezultă faptele deja prezentate, respectiv faptul că **S.C. X S.R.L.** s-a înscris în Tabelul preliminar al creanțelor debitoarei S.C. X S.R.L. cu o creanță în cuantum de S lei, fiind anexate următoarele documente din dosarul nr. X/2018, prin care se judecă contestația promovată împotriva tabelului preliminar al creanțelor publicat în Buletinul Procedurilor de Insolvență nr. X/18.02.2019, și anume:

-Întâmpinarea formulată în dosar de S.C. XS.R.L., reprezentată deX, prin care solicită instanței respingerea contestației

formulate de S.C. XS.R.L., ca neîntemeiată și nefondată, aducând următoarele argumente:

“Prin Cererea de creanță formulată, subscrisa am solicitat înscrierea pe Tabelul de creanțe cu suma de Slei. Din această sumă, într-adevăr, a fost până la momentul intrării în insolvență facturată suma de Slei. Diferența sumei, o reprezintă, după cum am arătat și în cererea de creanță, sume datorate de către S.C. X, în baza situațiilor de lucrări acceptate de către aceasta și recepționate, precum și penalități calculate în baza Contractelor încheiate între Părți.

În cele ce urmează, vom prezenta succint situația celor 3 contracte încheiate între Părți, și care stau la baza cererii de creanță.

1.Lucrari aferente contract Extinderea rețelelor de apă și canalizare în X, contract nr. S din 06.06.2014.

Toate aceste lucrări au fost executate și recepționate cu proces verbal din 19.10.2018. Valoarea lucrărilor este în quantum de S lei. La aceste lucrări, subscrisa am calculat penalități în quantum de S lei, calculate de la data exigibilității sumei, potrivit Contractului și până la data intrării în insolvență a X, respectiv 20.11.2018.

Facem precizarea că lucrările executate de subscrisa în cadrul acestui contract, nu pot fi facturate de către S.C. X S.R.L. decât după punerea în funcțiune, respectiv executarea racordului electric de la stațiile de pompare apă uzată (SPAU) și la stațiile de pompare apă potabilă (SP), iar pentru rețele, decontarea de către SC X se face în proporție de 60% până la refacerea în totalitate a sistemului rutier, adică după turnarea straturilor de mixtură asfaltică.

În aceste condiții, subscrisa nu am facturat sumele, deși acestea erau datorate.

Astfel, penalitățile calculate sunt de 0,5%/zi, până la data facturării. Au fost calculate penalități până la data de 20.11.2018, data intrării în insolvență a debitoarei.

Documentele depuse de subscrisa în Cererea de creanță pentru a demonstra creanța certă, lichidă și exigibilă pentru suma de Slei (lucrări executate și nefacturate) + S lei (penalități), adică suma de S lei pentru contractul nr. X din 06.06.2014-Extinderea rețelelor de apă și canalizare în X, sunt:

- Contract nr. X din 06.06.2014;*
 - Situatia de plată + factura nr. X/30.08.2018, în valoare de Slei;*
 - Situatia de plată + factura nr. X/26.09.2018, în valoare de S lei;*
 - Situatie de plată în valoare de S lei confirmată de SC X SRL;*
 - Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018 prin care se recepționează lucrări în valoare de S lei fără TVA, respectiv S lei cu TVA;*
 - Tabel penalități.*
- Suma pentru care se calculează penalități: S lei;*
Procent penalități: 0,50%;
Nr. de zile pentru calcul penalități: 69;

Valoare penalități: S lei.

2.Lucrări aferente contract nr. X/22.03.2017-Proiectare și Execuție DN 18 X-X, pentru remedierea lucrărilor rămase de executat-LOT1-X-X km 131+627-156+232.

În perioada 09.04.2018-04.07.2018 subscrisa a executat lucrări de canalizare și relocări conducte în zona podurilor, în localitățile X și X.

Astfel, au fost executate lucrări în valoare de S lei cu TVA, recepționate la data de 04.07.2018.

Din această valoare, suma de S lei a fost facturată la data de 28.09.2018, diferența de S lei nu a fost facturată. Pentru această sumă au fost calculate penalități în valoare de S lei.

Pentru suma facturată în valoare de S lei au fost calculate penalități de la data recepției, respectiv de la data de 04.07.2018, până la data facturării, respectiv 28.09.2018, în valoare de S lei.

În concluzie, pentru lucrările recepționate cu Proces Verbal din 04.07.2018 în valoare de S lei, ne-am înscris la masa credală astfel:

-S lei - suma nefacturată + penalități în valoare de S lei;

-S lei - suma facturată + penalități în valoare de S lei.

Pentru a demonstra creanța certă, lichidă și exigibilă, subscrisa depunem următoarele documente:

-Contract nr Xdin 22.03.2017;

-Situatie de plată în valoare de S lei și factura nr X/28.09.2018;

-Situatie de plată în valoare de S lei, confirmată de SC X SRL;

-Proces Verbal de recepție 04.07.2018 pentru întreaga sumă de S lei, compusă din S lei + S lei =S lei;

-Tabel Penalitati.

Nr.crt.	Suma pt care se calculeaza penalitati	Procent penalitati(%)	Nr.de zile pentru calcul penalitati	Valoare penalitati
I	S	0,50	S2	S
86,00	STOTAL	S	S	0,50

3.Lucrări aferente contract nr. X/01.09.2017-Alimentare cu apă X și X

În baza acestui contract, subscrisa a executat lucrări în valoare de S lei cu TVA în perioada 24.09.2017-23.11.2017.

Conform contractului încheiat între părți, art.3.3, facturarea se va realiza după ce SC X SRL facturează la beneficiar, iar conform art.3.4-până la data facturării se aplică penalități de 1% /zi.

Documentele care dovedesc creanța certă, lichidă și exigibilă sunt următoarele:

-Contract nr. X din 01.09.2017;

-Situatie de lucrări acceptată de beneficiar în valoare de S lei cu TVA;

-Proces Verbal de recepție din 23.11.2017, prin care se recepționează lucrările în valoare de Slei;

-Calcul Penalități.”

<i>Suma pt care se calculeaza</i>	<i>Procent</i>	<i>Nr.de zile pentru</i>	<i>Valoare</i>
<i>penalitati</i>	<i>penalitati(%)</i>	<i>calcul penalitati</i>	<i>penalitati</i>
<i>S</i>	<i>1,00</i>	<i>364,00</i>	<i>S</i>

Organele de inspecție fiscală precizază faptul că toate documentele la care face referire **S.C. XS.R.L. Botoșani** sunt anexate la întâmpinare, ca și înscrisuri în probațiune.

După detalierea documentelor pe care își întemeiază sumele solicitate, **S.C. XS.R.L. Botoșani** motivează următoarele (pagina 5 din întâmpinare):

-”Subscrisa am prestat în mod efectiv lucrările, fapt ce rezultă în mod evident din situațiile de lucrări și procesele-verbale de recepție a lucrărilor.”;

-”Este adevărat că subscrisa nu am facturat încă toate sumele datorate, dar acest fapt se datorează înțelegerii pe care am avut-o față de partenerul nostru, X, care nu încasase la rândul său aceste sume de la Beneficiarul final.”;

-”factura fiscală este un simplu document justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile, nefiind un act juridic care naște raporturi juridice.”;

-”Astfel, nu se poate susține că creanța subscrisei nu este exigibilă, întrucât nu există factură fiscală emisă.”;

-”Sumele solicitate pentru lucrările executate sunt certe, lichide și exigibile, încă de la momentul recepției acestor lucrări.”;

-”potrivit Contractelor încheiate între Părți, subscrisa ne-am îndeplinit obligațiile contractuale. Din momentul predării lucrărilor de către subscrisa, a intervenit în mod corespondent exigibilă obligația X de a achita lucrările executate și predate.”;

-”Faptul că X nu a încasat încă banii pe aceste lucrări, pentru a ni le achita, nu înseamnă că sumele nu sunt încă datorate, raportul juridic dintre X și Beneficiar fiind diferit de cel dintre X și subscrisa.”;

-”Din contra, pentru întârzierea în achitarea acestor sume, X și-a asumat plata de penalități contractuale, penalități pe care subscrisa le-am calculat și le-am solicitat prin Cererea de Creanță”.

-Întâmpinarea formulată în dosar de S.C. X S.R.L., prin administrator special X, reprezentată prin Cabinet Avocat X din Cluj-Napoca, depusă în data de 18.03.2019, sub numărul 153, prin care solicită instanței respingerea contestației formulate de S.C. XS.R.L. împotriva S.C. XS.R.L., ca neîntemeiată și nefondată, aducând următoarele argumente:

”X contestă creanța X în cuantum de S lei în baza faptului că potrivit Fișei partener emisă de SC X, la rubrica soduri finale apare menționată suma de Slei. Se mai susține neîntemeiat faptul că nu există niciun document care să probeze diferența de la Slei și creanța efectiv solicitată în cuantum de Slei.

Aceste susțineri sunt neîntemeiate, pentru motivele pe care le vom arăta în continuare. [...].

Având în vedere caracterul lucrărilor subcontractate și durata realizării acestora, la fiecare dintre aceste contracte au fost încheiate și Acte Adiționale, prezentate deja la dosarul de insolvență de către creditorul X, prin care a fost modificată valoarea contractelor inițiale, în funcție de amploarea lucrării și a costurilor materialelor utilizate de creditoare.

Menționăm că în baza acestor Contracte, creditorul subantreprenor și-a îndeplinit întocmai obligațiile, fapt dovedit prin întocmirea Proceselor verbale de recepție a lucrărilor.

Conform prevederilor contractuale, după terminarea lucrărilor, subscrisa eram obligată la plata unor sume de bani către X, proporționale cu valoarea și întinderea lucrărilor subcontractate și finalizate.

Data fiind însă situația financiară precară a subscrisei și starea evidentă de insolvență în care ne aflăm, subscrisa am fost în imposibilitate financiară de a achita în întregime toate debitele restante, împreună cu penalizările aferente de întârziere, către creditorul X, motiv pentru care aceasta a solicitat înscrierea cu debitul restant la masa credală.

În acest sens, confirmăm că subscrisa este datoare creditoarei cu o creanță în cuantum de S lei, fapt dovedit cu exactitate și de creditoare, prin actele depuse deja la dosar.

Creanța totală în cuantum de S lei pe care subscrisa o datorează către Xare la bază cele trei contracte, împreună cu actele lor adiționale și anexele acestora, fiind formată atât din prețul acestora, cât și din penalitățile de întârziere la plată, calculate de la finalizarea lucrărilor până la data intrării în insolvență a subscrisei.

Deși este adevărat că Xnu a emis facturi pentru toate sumele restante, este evident faptul că discutăm despre o creanță certă, lichidă și exigibilă, în momentul în care Contractele respective au fost finalizate. Xși-a îndeplinit cu bună-credință și în conformitate cu prevederile contractuale obligațiile asumate, iar lucrările au fost recepționate de subscrisa, fapt dovedit deja prin Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor.

Mai mult, potrivit clauzelor contractuale, subscrisa datoram penalității de întârziere în cuantum de 0,5%/zi, pana la data plății efective.

*Or, considerăm că Xa calculat în mod corect aceste penalități, de la data exigibilității sumelor datorate, până la data intrării subscrisei în insolvență, respectiv data de 20.11.2018. Exigibilitatea debitului principal atrage implicit și exigibilitatea accesoriilor acestora (penalitățile contractuale), interpretând principiul *accessorium sequitur principale*.*

[...]

Creditorul Xa depus contracte, situații de lucrări și procese verbale de recepție, acte care dovedesc faptul că lucrările acestora au fost în mod efectiv prestate, precum și data la care lucrările au fost efectuate.

Totodată, potrivit principiilor de drept fiscal, faptul generator coincide cu momentul la care creditorul are dreptul să pretindă creanța sa,

urmare a îndeplinirii obligațiilor contractuale. Emiterea facturii fiscale nu atestă prestarea obligațiilor, ci stă la baza înregistrărilor contabile.”

-Întâmpinarea formulată în dosar de X., în calitate de administrator judiciar al debitoarei S.C. X S.R.L., prin asociat coordonator, practician în insolvență X, depusă în data de 21.03.2019 sub numărul 6584, prin care solicită instanței respingerea contestației formulate de S.C. XS.R.L. la tabelul preliminar al creanțelor publicat în Buletinul procedurilor de Insolvență nr. X/18.02.2019, implicit împotriva S.C. XS.R.L. Botoșani, aducând următoarele argumente:

“Prin cererea sa, creditorul X SRL a solicitat înscrierea la masa credală cu o creanță în cuantum total de S lei, anexând în dovedirea dreptului pretins următoarele înscrisuri:[...]

Or, după cum rezultă din documentele anexate de creditor, creanța solicitată de acesta este pe deplin justificată cu înscrisurile depuse.

(...) emiterea facturii fiscale nu este o condiție sine qua non pentru nașterea dreptului de creanță.

Chiar părțile contractante au stipulat în cadrul convențiilor încheiate, posibilitatea de a emite facturi fiscale în funcție de lichiditățile antreprenorului general (debitorul X)...

De altfel, aceasta este o practică obișnuită în rândul contractelor de acest fel, știut fiind faptul că subcontractanților li se plătesc lucrările efectuate doar ulterior recepționării parțiale de către autoritatea contractantă (de cele mai multe ori instituții publice) și a plății contravalorii acestora către antreprenorul general (X).

Or, dacă valoarea lucrărilor efectuate ar fi facturată de îndată punerii în operă, din punct de vedere fiscal aceste sume ar fi considerate venituri, subcontractorul datorând impozite pentru venituri ce ar urma să fie încasate eventual în exercițiul financiar următor (cum este și cazul de față).

Referitor la susținerile contestatorului cu privire la faptul că această creanță nu rezultă din documentele contabile ale societății debitoare, vă rugăm să observați că acestea sunt neîntemeiate prin raportare la dispozițiile art.5, pct.20 din Legea 85/2014: <<Prin creanță certă, în sensul prezentei legi, se înțelege acea creanță a cărei existență rezultă din însuși actul de creanță sau și din alte acte, chiar neautentice, emanată de la debitor sau recunoscute de dânsul.>>, coroborate cu faptul că înscrisurile depuse în justificarea creanței solicitate (contracte, situații de lucrări, procese verbale de recepție, etc) sunt recunoscute de către debitor prin semnarea, ștampilarea acestora și chiar necontestarea creanței înscrisă de administratorul judiciar în tabelul preliminar.”

S.C. X S.R.L. Botoșani a confirmat că lucrările nefacturate, în sumă de S lei, în baza Contractului nr. X din 06.06.2014, în sumă de S lei, în baza Contractului nr. X din 22.03.2017 și în sumă de S lei, în baza Contractului X din 01.09.2017, au fost efectiv realizate și recepționate de S.C. X S.R.L., că au fost întocmite documente justificative în acest sens, respectiv situații de lucrări și procese verbale de recepție la terminarea

lucrărilor acceptate de beneficiar, precum și că, în baza prevederilor contractuale a calculat penalități de întârziere, pentru care a întocmit tabele din care rezultă calculul acestora.

Astfel, însăși petenta confirmă existența unor lucrări efectuate, dar nefacturate, precum și perceperea unor penalități de întârziere beneficiarului lucrărilor în termenii contractuali, declarând că:

-*"Subscrisa am prestat în mod efectiv lucrările, fapt ce rezultă în mod evident din situațiile de lucrări și procesele-verbale de recepție a lucrărilor."*;

-*"Este adevărat că subscrisa nu am facturat încă toate sumele datorate"*;

-*"Sumele solicitate pentru lucrările executate sunt certe, lichide și exigibile, încă de la momentul recepției acestor lucrări."*;

-*"potrivit Contractelor încheiate între Părți, subscrisa ne-am îndeplinit obligațiile contractuale. Din momentul predării lucrărilor de către subscrisa, a intervenit în mod corespondent exigibilă obligația X de a achita lucrările executate și predate."*;

-*"Faptul că X nu a încasat încă banii pe aceste lucrări, pentru a ni le achita, nu înseamnă că sumele nu sunt încă datorate, raportul juridic dintre X și Beneficiar fiind diferit de cel dintre X și subscrisa."*;

-*"Din contra, pentru întârzierea în achitarea acestor sume, X și-a asumat plata de penalități contractuale, penalități pe care subscrisa le-am calculat și le-am solicitat prin Cererea de Creanță"*.

Faptul că există lucrări efectuate, dar nefacturate a fost, de asemenea, confirmat și cu ocazia controlului inopinat în urma căruia a fost încheiat Procesul-verbal nr.X/30.07.2017, când domnul X a declarat că:

"Menționăm că avem lucrări efectuate și nefacturate:

4. Ctr X/25: S lei;

5. Ctr X: S lei;

6. CtrX/01.09.2017: S lei."

"...Diferența până la S ron reprezintă:

-S lei -lucrări efectuate dar nefacturate, detaliate la răspunsul precedent;

-S reprezintă penalități la cele trei contracte detaliate anterior.

Anexez la prezenta documentele: ...procesele verbale la terminarea lucrărilor".

Administratorul judiciar al S.C. X S.R.L., X. își însușește și susține, prin întâmpinarea depusă la Tribunalul Botoșani, faptul că înscrisurile depuse în justificarea creanței solicitate (contracte, situații de lucrări, procese verbale de recepție, etc) sunt recunoscute de către debitor prin semnarea, ștampilarea acestora și chiar necontestarea creanței înscrisă de administratorul judiciar în tabelul preliminar.

Adresele nr. X/23.01.2019, nr. X din 08.02.2019 și nr. X din 11.02.2019, emise de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.R.L. nu au valoare juridică recunoscută de lege, ele nefiind, în esență, acte adiționale care să modifice clauzele contractuale. Contractele, împreună cu anexele și actele

lor adiționale sunt singurele care produc efecte juridice, fiind manifestarea de voință a ambelor părți, exprimată în mod neechivoc.

Mai mult, aceste adrese care nu au fost prezentate echipei de inspecție fiscală cu ocazia controlului inopinat inițiat în data de 18.07.2019, sunt anterioare datei de depunere a întâmpinării nr. X din 18.03.2019 de către S.C. X S.R.L., prin administrator special X, reprezentată printr-un avocat.

Ori, prin întâmpinarea formulată împotriva contestației unui alt creditor la creanța înscrisă de **S.C. XS.R.L.** în Tabelul preliminar al creanțelor debitorului S.C. X S.R.L. nr. X9, S.C. X S.R.L. a susținut în fața unei instanțe a Tribunalului Botoșani că:

-acea contestație este neîntemeiată și nefondată;

-*“confirmăm că subscrisa este datoare creditoarei cu o creanță în quantum de S lei, fapt dovedit cu exactitate și de creditoare, prin actele depuse deja la dosar.”;*

-*“este adevărat că Xnu a emis facturi pentru toate sumele restante”, dar “este evident faptul că discutăm despre o creanță certă, lichidă și exigibilă, în momentul în care Contractele respective au fost finalizate. X și-a îndeplinit cu bună-credință și în conformitate cu prevederile contractuale obligațiile asumate, iar lucrările au fost recepționate de subscrisa, fapt dovedit deja prin Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor.”;*

-*“potrivit clauzelor contractuale, subscrisa datorăm penalități de întârziere în quantum de 0,5%/zi, până la data plății efective.”;*

-*“considerăm că X a calculat în mod corect aceste penalități, de la data exigibilității sumelor datorate, până la data intrării subscrisei în insolvență, respectiv data de 20.11.2018. Exigibilitatea debitului principal atrage implicit și exigibilitatea accesoriilor acestora (penalitățile contractuale), interpretând principiul accesorium sequitur principale.”;*

-*“Creditorul X a depus contracte, situații de lucrări și procese verbale de recepție, acte care dovedesc faptul că lucrările acestora au fost în mod efectiv prestate, precum și data la care lucrările au fost efectuate.”;*

-*“potrivit principiilor de drept fiscal, faptul generator coincide cu momentul la care creditorul are dreptul să pretindă creanța sa, urmare a îndeplinirii obligațiilor contractuale. Emiterea facturii fiscale nu atestă prestarea obligațiilor, ci stă la baza înregistrărilor contabile.”*

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că adresele anterior menționate au fost întocmite după ce **S.C. X S.R.L. Botoșani** a fost supusă controlului inopinat din luna iulie 2019, când, conștientizând pericolul de a fi supus impozitării sumelor cu care s-a înscris la masa credală (așa cum și administratorul judiciar al S.C. X S.R.L. a punctat în întâmpinarea sa: *“dacă valoarea lucrărilor efectuate ar fi facturată de îndată punerii în operă, din punct de vedere fiscal aceste sume ar fi considerate venituri, subcontractorul datorând impozite”*), a încercat cu rea-credință, cu concursul partenerului său de afaceri S.C. X S.R.L., să inducă în eroare organele de inspecție fiscală, cu scopul vădit al eludării obligațiilor fiscale.

Astfel, a încercat, printr-o simplă corespondență, să inducă ideea că sumele cu care petenta s-a înscris la masa credală nu au fost, în fapt, acceptate de către S.C. X S.R.L.

Referitor la neîntocmirea facturilor pentru lucrările executate, organele de inspecție fiscală au reținut că:

-S.C. X S.R.L. Botoșani a susținut că *“lucrările executate de subscrisa în cadrul acestui contract (X din 06.06.2014), nu pot fi facturate de către SC X SRL decât după punerea în funcțiune, respectiv executarea racordului electric de la stațiile de pompare apă uzată (SPAU) și la stațiile de pompare apă potabilă (SP), iar pentru rețele, decontarea de către SC X se face în proporție de 60% până la refacerea în totalitate a sistemului rutier, adică după turnarea straturilor de mixtură asfaltică. În aceste condiții, subscrisa nu am facturat sumele, deși acestea erau datorate.”;*

-tot **S.C. X S.R.L. Botoșani** susține că: *“Este adevărat că subscrisa nu am facturat încă toate sumele datorate, dar acest fapt se datorează înțelegerii pe care am avut-o față de partenerul nostru, X, care nu încasase la rândul său aceste sume de la Beneficiarul final.”;*

-în ciuda înțelegerii manifestate față de S.C. X S.R.L., petenta este conștientă că *“raportul juridic dintre X și Beneficiar este diferit de cel dintre X și subscrisa.”*

-petenta consideră că *“factura fiscală este un simplu document justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile, nefiind un act juridic care naște raporturi juridice”,* însă admite că *“Sumele solicitate pentru lucrările executate sunt certe, lichide și exigibile, încă de la momentul recepției acestor lucrări.”;*

-S.C. X S.R.L. confirmă că *“este adevărat că Xnu a emis facturi pentru toate sumele restante”,* dar *“Xși-a îndeplinit cu bună-credință și în conformitate cu prevederile contractuale obligațiile asumate, iar lucrările au fost recepționate de subscrisa, fapt dovedit deja prin Procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor”;*

-S.C. X S.R.L. mai afirmă că *“Emiterea facturii fiscale nu atestă prestarea obligațiilor, ci stă la baza înregistrărilor contabile.”;*

-X. susține că *“emiterea facturii fiscale nu este o condiție sine qua non pentru nașterea dreptului de creanță.*

Chiar părțile contractante au stipulat în cadrul convențiilor încheiate, posibilitatea de a emite facturi fiscale în funcție de lichiditățile antreprenorului general (debitorul X)...

De altfel, aceasta este o practică obișnuită în rândul contractelor de acest fel, știut fiind faptul că subcontractanților li se plătesc lucrările efectuate doar ulterior recepționării parțiale de către autoritatea contractantă (de cele mai multe ori instituții publice) și a plății contravalorii acestora către antreprenorul general (X).”

“Or, dacă valoarea lucrărilor efectuate ar fi facturată de îndată punerii în operă, din punct de vedere fiscal aceste sume ar fi considerate venituri, subcontractorul datorând impozite pentru venituri ce ar urma să fie încasate eventual în exercițiul financiar următor”.

De asemenea, potrivit clauzelor prevăzute de cele 3 contracte, modificate și completate conform actelor adiționale, părțile (**S.C. X S.R.L. Botoșani** și S.C. X S.R.L.) au convenit următoarele:

La art. 3.3 din contractul X din 06.06.2014 se prevede că: *“Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor. Contravaloarea facturilor emise de către subantreprenor se va achita cu OP în termen de 90 zile, dar numai după încasarea de către antreprenor a contravalorii lucrărilor executate de subantreprenor de la beneficiarul lucrării.”*

Potrivit Actului adițional nr.X/04.06.2018 la Contractul de subantrepriza nr. X din 06.06.2014, părțile convin calcularea de penalități de întârziere: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale beneficiarului.”*

Potrivit Actului adițional nr.X/04.04.2018 la Contractul de execuție nr. X din 22.03.2017, părțile convin ca *“Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor. Facturile vor fi emise de către subantreprenor în funcție de disponibilitățile bănești ale antreprenorului.”* și calcularea de penalități de întârziere: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale antreprenorului.”*

La art. 3.3 din Contractul nr. X din 01.09.2017 se prevede că: *“Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor. Facturile vor fi emise de către subantreprenor după facturarea de către SC X SRL a lucrărilor către beneficiarul Primăria Comunei X.”*

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a respectat clauzele contractuale potrivit cărora *“Lucrările executate de către subantreprenor vor fi consemnate în situații de lucrări care, însușite prin semnătură de către antreprenor, vor constitui anexa și temei de fapt al facturii emisă de către subantreprenor.”* și că manifestarea voinței părților nu poate fi făcută fără respectarea prevederilor legale în vigoare, cele două societăți încheind contracte cu clauze care nu respectă cadrul legal în materie de contabilitate și fiscalitate, fiind încălcate următoarele prevederi legale: pct. A.26 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, art. 319 alin(6) lit.a), alin.(10) și alin.(16) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în situația analizată, beneficiarul în cele 3 contracte este S.C. X S.R.L. Așadar, în analizarea faptului generator și al exigibilității veniturilor și TVA, relevant este raportul contractual și documentele încheiate strict între **S.C. X S.R.L. Botoșani** și S.C. X S.R.L.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că atât documentele prezentate, cât și declarațiile părților din cele 3 contracte, prezentate în fața altor instituții (Tribunalul Botoșani), declarații care contrazic răspunsurile formulate prin nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, dovedesc că faptul generator a intervenit la momentul recepției la terminarea lucrărilor, independent de momentul când va interveni facturarea sau decontarea, pentru stabilirea faptului generator și pentru obligația întocmirii facturii existând prevederi legale distincte, înregistrarea veniturilor (și a TVA aferentă) făcându-se independent de momentul încasării lor.

Faptul generator, respectiv executarea și recepționarea lucrărilor, este dovedit și de faptul că petenta a calculat penalități de întârziere, iar S.C. X S.R.L. și le-a însușit, întocmai cum rezultă și din cele 3 contracte încheiate, potrivit cărora se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% (1%) pe zi din valoarea lucrărilor recepționate.

Referitor la penalitățile de întârziere, petenta a afirmat, prin notele explicative date organelor de inspecție fiscală în data 21.10.2019, respectiv în data de 22.10.2019, că penalitățile de întârziere au fost calculate de la data procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la data de 26.12.2018, redând modul de calcul în funcție de intervalul de referință, numărul de zile de întârziere și procentul de penalitate aplicat, astfel:

d) Contract X din 06.06.2014:

S lei x 0,5%/zi x 69 zile = S lei

Penalitățile au fost calculate de la data de 19.10.2018

e) Contract X din 22.03.2017:

S lei x 0,5%/zi x 176 zile = S lei

Penalitățile au fost calculate de la data de 04.07.2018

S lei x 0,5%/zi x 86 zile = S lei

Penalitățile au fost calculate de la data de 28.09.2018

f) Contract X din 01.09.2017:

S lei x 0,5%/zi x 400 zile = S lei

Penalitățile au fost calculate de la data de 23.11.2017

De asemenea, administratorul societății a declarat că în mod eronat a aplicat procentul de 0,5% în loc de 1%, așa cum reiese din contractul X/01.09.2017.

Organele de inspecție fiscală au reținut că prin întâmpinările formulate de părți în dosarul nr. X/40/2018, ambele societăți, și **S.C. XS.R.L. Botoșani**, și S.C. X S.R.L., și-au însușit faptul că penalitățile au fost datorate, că au fost corect calculate, de la data recepției lucrărilor, care este data semnării proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor, până la data intrării în insolvență a S.C. X S.R.L., declarând următoarele:

-S.C. XS.R.L. Botoșani: “La aceste lucrări, subscrisa am calculat penalități în cuantum de ... lei, calculate de la data exigibilității sumei, potrivit Contractului și până la data intrării în insolvență a X, respectiv 20.11.2018....”; “subscrisa nu am facturat sumele, deși acestea erau datorate. Astfel, penalitățile calculate sunt de 0,5%/zi, până la data facturării. Au fost calculate penalități până la data de 20.11.2018, data intrării în insolvență a debitoarei.....”; “Pentru suma facturată în valoare de S lei au fost calculate penalități de la data recepției, respectiv de la data de 04.07.2018, până la data facturării, respectiv 28.09.2018, în valoare de S lei.....”; “Pentru întârzierea în achitarea acestor sume, X și-a asumat plata de penalități contractuale, penalități pe care subscrisa le-am calculat și le-am solicitat prin Cererea de Creanță”.

-S.C. X S.R.L.: “subscrisa am fost în imposibilitate financiară de a achita în întregime toate debitele restante, împreună cu penalizările aferente de întârziere, către creditorul X,”; “În acest, sens, confirmăm că subscrisa este datoare creditoarei cu o creanță în cuantum de S lei, fapt dovedit cu exactitate și de creditoare, prin actele depuse deja la dosar. Creanța totală în cuantum de S lei pe care subscrisa o datorează către Xare la bază cele trei contracte, împreună cu actele lor adiționale și anexele acestora, fiind formată atât din prețul acestora, cât și din penalitățile de întârziere la plată, calculate de la finalizarea lucrărilor până la data intrării în insolvență a subscrisei.”; “...potrivit clauzelor contractuale, subscrisa datoram penalități de întârziere în cuantum de 0,5%/zi, până la data plății efective. Or, considerăm că Xa calculat în mod corect aceste penalități, de la data exigibilității sumelor datorate, până la data intrării subscrisei în insolvență, respectiv data de 20.11.2018. Exigibilitatea debitului principal atrage implicit și exigibilitatea accesoriilor acestora (penalitățile contractuale), interpretând principiul *accessorium sequitur principale*.”

De asemenea, declarațiile date organelor de inspecție fiscală sunt diferite de cele prezentate în fața Tribunalului Botoșani, unde, în întâmpinarea depusă, prezintă diferit unele calcule, astfel:

<i>Suma pt care se calculeaza</i>	<i>Procent</i>	<i>Nr.de zile pentru</i>	<i>Valoare</i>
<i>penalitati</i>	<i>penalitati(%)</i>	<i>calcul penalitati</i>	<i>penalitati</i>
S	0,50	69,00	S

<i>Nr.crt.</i>	<i>Suma pt care se calculeaza</i>	<i>Procent</i>	<i>Nr.de zile pentru</i>	<i>Valoare</i>
	<i>penalitati</i>	<i>penalitati(%)</i>	<i>calcul penalitati</i>	<i>penalitati</i>
I	S	0,50	176,00	S
	86,00	33.776,30		0,50
TOTAL	S		S	

<i>Suma pt care se calculeaza</i>	<i>Procent</i>	<i>Nr.de zile pentru</i>	<i>Valoare</i>
<i>penalitati</i>	<i>penalitati(%)</i>	<i>calcul penalitati</i>	<i>penalitati</i>
S	1,00	364,00	S

În întâmpinare, petenta a afirmat că penalitățile au fost calculate de la data recepției lucrărilor conform proceselor verbale de recepție la

terminarea lucrărilor până la data intrării în insolvență a S.C. X S.R.L. (20.11.2018), în timp ce în nota explicativă a afirmat că penalitățile au fost calculate până la data de 26.12.2018, dată la care a depus cererea de înscriere la masa credală.

Organele de inspecție fiscală au observat că pentru Contractul X din 01.09.2017, petenta în întâmpinare prezintă un calcul care ia în considerare un procent de 1% (întocmai ca în contract) și un număr de 364 zile (cu 1 zi mai mult decât numărul de zile care a decurs între data procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor, 23.11.2017, și data intrării în insolvență a S.C. X S.R.L., 20.11.2018), iar în nota explicativă prezintă un calcul potrivit căruia procentul luat în considerare este de 0,5 % și numărul de zile este de 400 (23.11.2017-26.12.2018).

Organele de inspecție fiscală precizează că în cazul intrării în insolvență a debitorului S.C. X S.R.L., data până la care trebuiau calculate penalitățile de întârziere este data deschiderii procedurii de insolvență, respectiv 20.11.2018, întocmai cum au precizat și părțile în întâmpinările depuse la Tribunalul Botoșani.

Astfel, analizând cele două variante de calcule efectuate de către petentă, respectiv suma penalităților de întârziere, cu care aceasta s-a înscris la masa credală, iar S.C. X S.R.L. le-a acceptat, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu sunt corect calculate, fiind identificate atât situații în care petenta a calculat sume mai mari decât cele care ar fi trebuit percepute pentru 2 dintre cele 3 contracte, cât și situația calculării unor penalități mai mici decât cele care rezultă potrivit celui de-al treilea contract.

Coroborând declarația reprezentantului contribuabilului verificat, Contractele nr. X/01.09.2017, nr. X/22.03.2017 și X din 06.06.2014, împreună cu actele lor adiționale și procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor, organele de inspecție fiscală au identificat următoarele elemente de luat în calcul pentru stabilirea corectă a cuantumului penalităților aferente fiecărui contract:

1.În cazul contractului nr. Xdin 01.09.2017:

-suma lucrărilor efectuate și recepționate de beneficiar pentru care au fost calculate penalități de întârziere: S lei (cu TVA inclusă);

-procentul de penalitate de întârziere este de 1% pe zi, conform art. 3.4 din contract: *“Până la data facturării se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 1% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume.”;*

-data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor este 23.11.2017;

-data până la care se calculează penalitățile este data intrării S.C. X S.R.L. în insolvență, respectiv 20.11.2018;

-rezultă că intervalul de referință pentru calculul penalităților este 23.11.2017-20.11.2018;

-numărul de zile de întârziere: 363 zile;

-valoare penalitate de întârziere pe zi: S lei/zi;
-valoarea totală a penalităților de întârziere aferente intervalului de referință: S lei.

2.În cazul contractului nr. X din 22.03.2017:

-suma lucrărilor efectuate și nefacturate, recepționate de beneficiar pentru care au fost calculate penalități de intarziere: S lei (cu TVA inclusă);

-procentul de penalitate de întârziere este de 0,5% pe zi, conform art. 3.7 din contract, introdus prin Actul adițional nr. X/04.04.2018: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile banești ale antreprenorului, se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume.”;*

-data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor este 04.07.2018;

-data până la care se calculează penalitățile este data intrării S.C. X S.R.L. în insolvență, respectiv 20.11.2018;

-rezultă că intervalul de referință pentru calculul penalităților este 04.07.2018-20.11.2018;

-numărul de zile de întârziere: 140 zile;

-valoare penalitate de întârziere pe zi: S lei/zi;

-valoarea totală a penalităților de întârziere aferente intervalului de referință: S lei;

-suma lucrărilor efectuate și facturate (cu factura nr. X/28.09.2018), recepționate de beneficiar pentru care au fost calculate penalități de întârziere: S lei;

-procentul de penalitate de întârziere este de 0,5% pe zi, conform art. 3.7 din contract, introdus prin Actul adițional nr. X/04.04.2018: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale antreprenorului, se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume.”;*

-data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor este 04.07.2018;

-data până la care se calculează penalitățile este data facturii nr. X, respectiv 28.09.2018;

-rezultă că intervalul de referință pentru calculul penalităților este 04.07.2018-28.09.2018;

-numărul de zile de întârziere: 86 zile;

-valoare penalitate de întârziere pe zi:Slei/zi;

-valoarea totală a penalităților de întârziere aferente intervalului de referință: S lei.

3.În cazul contractului nr. X din 06.06.2014:

-suma lucrărilor efectuate și recepționate de beneficiar pentru care au fost calculate penalități de întârziere: S lei (cu TVA inclusă);

-procentul de penalitate de întârziere este de 0,5% pe zi, conform pct. 3 din Actul adițional la contract nr. X/04.06.2018: *“Motivat de facturarea în funcție de disponibilitățile bănești ale beneficiarului, se vor calcula penalități de întârziere în cuantum de 0,5% pe zi din valoarea lucrărilor recepționate începând cu data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor până la facturarea acestor sume.”*;

-data Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor este 19.10.2018;

-data până la care se calculează penalitățile este data intrării S.C. X S.R.L. în insolvență, respectiv **20.11.2018**;

-rezultă că intervalul de referință pentru calculul penalităților este 19.10.2018-20.11.2018;

-numărul de zile de întârziere: 33 zile;

-valoare penalitate de întârziere pe zi: S lei/zi;

-valoarea totală a penalităților de întârziere aferente intervalului de referință: S lei.

Astfel, sumele corecte ale penalităților de întârziere calculate conform manifestării de voință a părților (penalitățile de întârziere fiind solicitate la masa credală de către **S.C. X S.R.L. Botoșani** și acceptate de către S.C. X S.R.L.) sunt de:

-S lei pentru contractul nr.X din 01.09.2017, În loc de S lei calculate de petentă;

-S lei (S lei +S lei) pentru contractul nr. Xdin 22.03.2017, în loc de S lei calculate de petentă;

-S lei pentru contractul nr. X din 06.06.2014, în loc de S lei calculate de petentă.

Totalul penalităților rezultate din calculul organelor de inspecție fiscală este de S lei, față de S lei totalul penalităților cu care **S.C. XS.R.L. Botoșani** s-a înscris la masa credală a S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că **S.C. XS.R.L. Botoșani** a efectuat lucrări în favoarea S.C. X S.R.L., în baza contractelor X din 06.06.2014, nr. X din 22.03.2017 și nr.Xdin 01.09.2017, fără a le factura, fără a le evidenția în contabilitate și fără a le declara, dar pentru care a emis situații de lucrări în sumă de: S lei, S lei și S lei, acceptate de către beneficiarul S.C. X S.R.L. (situațiile de lucrări prezintă semnătura și ștampila beneficiarului) și care au fost atestate că au fost efectiv realizate și recepționate de către beneficiar, conform proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor semnate de către beneficiarul S.C. X S.R.L. la data de: 23.11.2017, 04.07.2018 și 19.10.2018 (procesele verbale de recepție prezintă semnătura și ștampila beneficiarului), că, în baza prevederilor contractuale, **S.C. X S.R.L. Botoșani** a calculat penalități de întârziere, însușite de către S.C. X S.R.L., pentru care a întocmit tabele din care rezultă calculul acestora, pentru sumele: S lei, S lei și S lei.

Rezultă, aşadar că **S.C. X S.R.L. Botoşani** nu a înregistrat venituri din prestări servicii în sumă totală de S lei şi venituri din penalităţi, care, potrivit calculului acesteia sunt în sumă totală de S lei, însă potrivit calculului refăcute de organele de inspecţie fiscală sunt în sumă totală de S lei fiind încălcate următoarele prevederi legale: art. 19 alin.(1), (2) şi (7), art.53 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, pct.5 alin.(1) şi (6), pct. 8 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările şi completările ulterioare, pct. 53 alin.(1) şi (2), pct.429 alin.(1), pct.431 alin.(1), pct.433, pct.434, pct.435 alin.(1) lit.e) şi pct.446 alin.(1)-(3) din Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, cu modificările şi completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale sus-menţionate, organele de inspecţie fiscală au procedat la încadrarea veniturilor din prestări servicii şi din penalităţi de întârziere (calculate corect de la data proceselor verbale de recepţie la terminarea lucrărilor până la data intrării în insolvenţă a S.C. X S.R.L. pe ani fiscali (2017 şi 2018), respectiv la fiecare perioadă fiscală (trimestrială) corespunzătoare.

Astfel, organele de inspecţie fiscală au analizat impactul sumelor corespunzătoare valorii fără TVA a acestor lucrări efectuate, recepţionate şi nefacturate asupra plafonului de 2.250.000 lei prevăzut de art. 282 alin(3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, petenta aplicând sistemul “TVA la încasare” de la data de 01.01.2013 şi au stabilit că:

-dacă societatea ar fi înregistrat veniturile-bază de impozitare de S lei, aferente lucrărilor executate în baza Contractului nr. X/01.09.2017 şi recepţionate cu PV din 23.11.2017 (în sumă totală de S lei), aceasta ar fi obţinut în luna noiembrie 2017, împreună cu veniturile înregistrate în conturile 704 “Venituri din lucrări executate şi servicii prestate” şi 7583 “Alte venituri din exploatare”, în perioada 01.01.2017-30.11.2017, în sumă de S lei, total cifră de afaceri de S lei, cifră inferioară plafonului de 2.250.000 lei pentru aplicarea sistemului de “TVA la încasare” prevăzut de Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările şi completările ulterioare;

-dacă societatea ar fi înregistrat veniturile-bază de impozitare de S lei, aferente lucrărilor executate în baza Contractului nr. X/22.03.2017 şi recepţionate cu PV din 04.07.2018 (în sumă totală de S lei), aceasta ar fi obţinut în luna iulie 2018, împreună cu veniturile înregistrate în contul 704 “Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”, în sumă de S lei, total cifră de afaceri de S lei, cifră superioară plafonului de 2.250.000 lei pentru aplicarea sistemului de “TVA la încasare” prevăzut de Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările şi completările ulterioare.

Rezultă faptul că societatea depăşeşte acest plafon în luna iulie 2018.

În consecință, începând cu data de 01.09.2018, **S.C. XS.R.L. Botoșani** aplică regimul normal de taxare, respectiv este obligată la colectarea TVA în regim normal, fără a mai depinde de data încasării lucrărilor efectuate și are dreptul deducerii de TVA, de asemenea, fără a mai depinde de data achitării facturilor către furnizori.

Astfel, pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, **S.C. XS.R.L.** avea obligația înregistrării de TVA colectată în sumă de **S lei**, aferentă lucrărilor efectuate și recepționate cu procesul verbal din 19.10.2018, dar nefacturate, calculată prin scădere din totalul cu TVA de S lei a totalului fără TVA înscris în situația de lucrări de S lei (verificare prin procedeul sutei mărite: S lei x19/119= S lei). Exigibilitatea TVA în sumă de S lei intervine în luna octombrie 2018.

Impozitul pe profit în sumă totală de S lei, din care: S lei pentru perioada 01.10.2017-31.12.2017 și S lei pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018 a fost stabilit astfel de organele de inspecție fiscală:

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT X, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BT X, constatări pe care organele de inspecție fiscală le-au avut în vedere la stabilirea impozitului pe profit prin Decizia de impunere nr.X, referitoare la faptul că **S.C. X S.R.L. Botoșani** nu a înregistrat venituri din prestări servicii în sumă totală de S lei și venituri din penalități, care, potrivit calculelor acesteia sunt în sumă totală de S lei, însă potrivit calculelor refăcute de organele de inspecție fiscală sunt în sumă totală de S lei, organele de inspecție fiscală au stabilit implicațiile fiscale, respectiv diferențele de rezultat fiscal pentru fiecare exercițiu financiar în parte.

Perioada 01.10.2017-31.12.2017

În perioada 01.02.2017-31.12.2018, societatea s-a comportat ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, necalculând, neînregistrând și nedeclarând impozit pe profit.

În baza informațiilor și documentelor puse la dispoziție de către contribuabil și transmise organelor de inspecție fiscală de altă instituție, acestea au constatat faptul că **S.C. X S.R.L. Botoșani** a executat lucrări de construcții în favoarea S.C. X S.R.L., fără a emite facturi și fără a înregistra în contabilitate operațiunile economico-financiare efectuate, așa cum rezultă din:

-Situația de lucrări acceptată de beneficiar în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza contractului nr. X din 01.09.2017;

-Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017, prin care se recepționează lucrările în valoare de S lei;

-Situația de plată în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza contractului nr. X din 22.03.2017;

-Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018, prin care se recepționează lucrări în sumă de S lei, compusă din S lei (facturați) + S lei (nefacturați) ;

-Situția de plată în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza contractului nr. X din 06.06.2014;

-Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018, prin care se recepționează lucrări în valoare de S lei fără TVA, respectiv S lei cu TVA.

Din aceste documente rezultă că:

-situația de plată în sumă de S lei cu TVA a fost emisă pentru lucrări executate în perioada 24.09.2017-23.11.2017, iar conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017:

“1. Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada 24.09.2017-23.11.2017, în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.

2. Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.

3. Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei cu TVA.

4. În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.”;

-situația de plată în sumă de S lei cu TVA a fost emisă pentru lucrări executate în perioada 09.04.2018-04.07.2018, făcând parte din suma totală de S lei, recepționată cu Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018, potrivit căruia:

“1. Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada 09.04.2018-04.07.2018, în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.

2. Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.

3. Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei cu TVA.

4. În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.”;

-situația de lucrări în sumă de S lei a fost emisă pentru lucrări executate în perioada iunie-octombrie 2018, iar conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018:

“1. Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada iunie 2018-octombrie 2018 în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.

2. Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.

3. Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei, fără TVA.

4. În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.”

De asemenea, pe lângă sumele de S lei, S lei și S9 lei, reprezentând în fapt venituri din prestări servicii (cu TVA) executate de **S.C. X S.R.L. Botoșani** și acceptate de către beneficiarul S.C. X S.R.L., nu au

fost înregistrate nici penalitățile de întârziere percepute în baza contractelor încheiate.

Aceste sume, provenind din lucrări executate și penalități de întârziere, au fost solicitate de către **S.C. X S.R.L. Botoșani**, prin înscriere la masa credală a debitorului S.C. X S.R.L. și acceptate atât de către S.C. X S.R.L., cât și de X., în calitate de lichidator judiciar al S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au recalculat penalitățile de întârziere în funcție de prevederile contractuale și de prevederile Legii nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare.

Penalitățile de întârziere calculate, conform manifestării de voință a părților (penalitățile de întârziere fiind solicitate la masa credală de către **S.C. X S.R.L. Botoșani** și acceptate de către S.C. X S.R.L.), sunt de:

-S lei pentru contractul nr. X din 01.09.2017, în loc de S lei, calculate de **S.C. XS.R.L. Botoșani**;

-S lei (S lei +S lei) pentru contractul nr. X din 22.03.2017, în loc de S lei, calculate de **S.C. XS.R.L. Botoșani**;

-S lei pentru contractul nr. X din 06.06.2014, în loc de S lei, calculate de **S.C. XS.R.L. Botoșani**.

Astfel, totalul penalităților rezultate din calculul organelor de inspecție fiscală este de S lei, față de totalul penalităților cu care petenta s-a înscris la masa credală a S.C. X S.R.L., de S lei.

Conform balanței de verificare la data de 31.12.2017, petenta a înregistrat venituri totale în sumă de S lei, din care: S lei-venituri din servicii prestate, S lei-venituri din producția de imobilizari, S lei-venituri din cedarea activelor și S lei-alte venituri din exploatare.

Potrivit fișelor conturilor de venituri din acest an, în luna ianuarie 2017 când societatea a fost plătitoare de impozit pe profit (această perioadă reprezentând un an fiscal distinct), a înregistrat S lei -venituri din servicii prestate.

Din documentele anterior menționate, rezultă că **S.C. XS.R.L. Botoșani** nu a înregistrat în exercițiul financiar 2017, veniturile din prestări servicii în sumă de S lei (cu TVA inclus), aferente lucrărilor executate și recepționate, conform Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din **23.11.2017**, precum și veniturile din penalități calculate în baza Contractului nr. X din 01.09.2017, recalculat de către echipa de inspecție fiscală corespunzător pentru perioada aferentă exercițiului financiar 2017, respectiv în sumă de S lei (suma aferentă unui număr de 39 de zile din anul 2017, din intervalul 23.11.2017-31.12.2017: S lei/zi x 39 zile=S lei).

Astfel, în perioada 01.02.2017-31.12.2017, în care **S.C. X S.R.L. Botoșani** a fost înscrisă în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii:

-a înregistrat venituri în sumă de S lei, din care suma de S lei (S lei din contul 704 "Venituri din prestări servicii" + S lei din contul 7583 "Alte venituri din exploatare") reprezintă venituri impozabile în accepțiunea art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare (baza de impunere pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii);

-nu a înregistrat venituri în sumă de S lei (S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei+ veniturile din penalități în sumă de S4 lei), fiind încălcate prevederile art. 19 alin(1), (2) și (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.5 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, pct. 53 alin.(1) și (2), pct. 429 alin.(1), pct. 431 alin.(1), pct. 433, pct. 434, pct. 435 alin.(1) lit.e), pct. 446 alin(1), (2) și (3) din 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, pct.5, alin.(6) și pct.8 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că dacă petenta ar fi înregistrat toate veniturile obținute conform legii, baza de impunere pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în intervalul 01.02.2017-31.12.2017 ar fi fost de S lei (S lei+S lei), ceea ce înseamnă că aceasta a depășit plafonul de scutire pentru microîntreprinderi prevăzut de art. 52 alin(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru trimestrul IV 2017 ($S \text{ eur} \times 4,5411 \text{ lei/euro} = S \text{ lei}$).

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozit pe profit începând cu trimestrul IV 2017.

Din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală, a înregistrărilor din contabilitate din perioada 01.10.2017-31.12.2017, precum și a tuturor informațiilor și documentelor transmise organelor de inspecție fiscală din alte surse (Adresa nr. X/09.07.2019 emisă de Direcția Generală Antifraudă Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava), aspecte care au fost confirmate de către societate cu ocazia controlului inopinat finalizat cu Procesul verbal nr. X/30.07.2019, au rezultat următoarele informații pentru trimestrul IV al anului 2017:

-venituri înregistrate în sumă de S lei, în contul 704 "Venituri din prestări de servicii");

-cheltuieli înregistrate: S lei;

-pierdere contabilă: (-)S lei.

Veniturile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală sunt veniturile neînregistrate de societate în sumă de **S lei**, care se compun din:

-S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei, conform Procesului verbal de recepție din 23.11.2017;

-S lei-penalitățile aferente Contractului nr. X/01.09.2017, calculate de organele de inspecție fiscală pentru un număr de 39 zile, pentru

intervalul 23.11.2017-31.12.2017, plecând de la suma penalităților calculate pentru 1 zi de întârziere de S lei, rezultând suma de S lei (din totalul penalităților calculate de echipa de inspecție fiscală de S lei, diferența urmând a fi tratată din punct de vedere fiscal în anul 2018).

Impozitul pe profit aferent veniturilor din prestări servicii și din penalități contractuale neînregistrate, în sumă totală de S lei, diminuate cu pierderea înregistrată de societate, în sumă de S lei, este în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} - S \text{ lei} = S \text{ lei} \times 16\% = S \text{ lei}$).

În perioada 01.02.2017-31.12.2018, societatea s-a comportat ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, necalculând și nedeclarând impozit pe profit.

Dupa cum s-a arătat mai sus, pentru perioada 01.10.2017-31.12.2017, societatea ar fi trebuit să se comporte ca plătitoare de impozit pe profit.

Pentru exercițiul financiar 2018, organele de inspecție fiscală au supus din nou analizei plafonul de scutire pentru microîntreprinderi prevăzut de art. 52 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În baza informațiilor și documentelor puse la dispoziție de către contribuabil și transmise organelor de inspecție fiscală de altă instituție, acestea au constatat faptul că **S.C. X S.R.L. Botoșani** a executat lucrări de construcții în favoarea S.C. X S.R.L., fără a emite facturi și fără a înregistra în contabilitate operațiunile economico-financiare efectuate, așa cum rezultă din:

- Situația de lucrări acceptată de beneficiar în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza Contractului nr. X din 01.09.2017;

- Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017, prin care se recepționează lucrările în valoare de S lei;

- Situația de plată în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza Contractului nr. X din 22.03.2017;

- Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018 prin care se recepționează lucrări în sumă de S lei, compusă din S lei (facturați) + S7 lei (nefacturați) ;

- Situația de plată în valoare de S lei cu TVA, confirmată de S.C. X S.R.L., emisă în baza Contractului nr. X/25 din 06.06.2014;

- Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018 prin care se recepționează lucrări în valoare de S lei fără TVA, respectiv S lei cu TVA;

Din documentele de mai sus rezultă că:

- situația de plată în sumă de S lei cu TVA a fost emisă pentru lucrări executate în perioada 24.09.2017-23.11.2017, iar conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017:

“1. Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada 24.09.2017-23.11.2017 în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.

2. *Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.*

3. *Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei cu TVA.*

4. *În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.*”;

-situația de plată în sumă de S lei cu TVA a fost emisă pentru lucrări executate în perioada 09.04.2018-04.07.2018, făcând parte din suma totală de S lei recepționată cu Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018, potrivit căruia:

“1. *Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada 09.04.2018-04.07.2018 în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.*

2. *Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.*

3. *Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei cu TVA.*

4. *În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.*”;

-situația de lucrări în sumă de S lei a fost emisă pentru lucrări executate în perioada iunie-octombrie 2018, iar conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018,

“1. *Lucrările supuse recepției au fost executate în perioada iunie 2018-octombrie 2018 în baza proiectului tehnic pus la dispoziție de Antreprenor.*

2. *Lucrările executate respectă în întregime prevederile proiectului, cerințele beneficiarului, normativele și staturile în vigoare.*

3. *Valoarea lucrărilor recepționate este de S lei fără TVA.*

4. *În baza constatărilor făcute, lucrările se declară recepționate de către Antreprenor.*”

De asemenea, pe lângă sumele de S lei, S lei și S lei, reprezentând în fapt venituri din prestări servicii (cu TVA) executate de **S.C. XS.R.L. Botoșani** și acceptate de către beneficiarul S.C. X S.R.L., nu au fost înregistrate nici penalitățile de întârziere percepute în baza contractelor încheiate.

Aceste sume, provenind din lucrări executate și penalități de întârziere, au fost solicitate de către **S.C. X S.R.L.** prin înscriere la masa credală a debitorului S.C. X S.R.L. și acceptate atât de către S.C. X S.R.L., cât și de X., în calitate de lichidator judiciar al S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au recalculat penalitățile de întârziere conform manifestării de voință a părților (acestea fiind solicitate la masa credală de către petentă și acceptate de către S.C. X S.R.L.), astfel:

-S lei pentru Contractul nr. S din 01.09.2017, în loc de S lei calculate de petentă;

-S lei (S lei +S lei) pentru Contractul nr. X din 22.03.2017, în loc de S lei calculate de petentă;

-S lei pentru Contractul nr. X din 06.06.2014, în loc de S lei calculate de petentă.

Totalul penalităților rezultate din calculul organelor de inspecție fiscală este de S lei, față de totalul penalităților cu care **S.C. XS.R.L. Botoșani** s-a înscris la masa credală a S.C. X S.R.L., de S lei.

Conform balanței de verificare încheiate la data de 31.12.2018, **S.C. X S.R.L. Botoșani** înregistrează venituri totale în sumă de S lei, din care: S lei-venituri din servicii prestate și S lei-alte venituri din exploatare.

Din cele prezentate mai sus rezultă că **S.C. X S.R.L. Botoșani** nu a înregistrat în exercițiul financiar 2018:

-veniturile din penalități calculate în baza Contractului nr.Xdin 01.09.2017, recalculate de către organele deinspecție fiscală corespunzător pentru perioada aferentă exercițiului financiar 2018, respectiv în sumă de S lei (diferență penalități din anul 2018 între suma totală calculată la Contractul nr. X/01.09.2017: S lei și suma penalităților atribuită anului 2017 de S lei);

-veniturile din prestări servicii în sumă de S lei (cu TVA inclus). Din suma totală de S lei au fost deja facturați S lei, reprezentând lucrări executate și recepționate conform Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018, precum și veniturile din penalități calculate în baza Contractului nr. Xdin 22.03.2017, în sumă de S lei;

-veniturile din prestări servicii în sumă de S lei (cu TVA inclus), aferente lucrărilor executate și recepționate conform Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 19.10.2018, precum și veniturile din penalități calculate în baza Contractului nr. X din 06.06.2014, în sumă de S lei.

În perioada 01.01.2018-31.12.2018, în care **S.C. XS.R.L. Botoșani** a fost înscrisă în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii:

-a înregistrat venituri în sumă de S lei, care reprezintă venituri impozabile în accepțiunea art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (baza de impunere pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii);

-nu a înregistrat venituri în sumă de S lei (S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumelor S lei+ S lei conform Procesului verbal de recepție din 19.10.2018 și din 04.07.2018 + veniturile din penalități în sumă de S lei).

Prevederile legale încălcate, referitoare la neînregistrarea tuturor veniturilor societății, sunt: art. 19 alin(1), (2) și (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.5 alin(1) și (6) și pct.8 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, pct. 53 alin(1) și (2), pct. 429, alin(1), pct. 431 alin(1), pct. 433, pct. 434, pct. 435 alin(1) lit.e), pct. 446 alin(1), (2) și (3) din Ordinul 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Organele de inspecție fiscală constatat că dacă **S.C. XS.R.L. Botoșani** ar fi înregistrat toate veniturile obținute conform legii, baza de

impunere pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în intervalul 01.01.2018-31.12.2018 ar fi fost de S lei, ceea ce înseamnă că aceasta a depășit plafonul de scutire pentru microîntreprinderi în cursul anului 2018 (S eur x 4,6597 lei/euro=S lei).

Având în vedere Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 04.07.2018 (data din interiorul trimestrului III), respectiv pornind de la lucrări executate în sumă totală de S lei, rezultă venituri-bază de impozitare în sumă de S lei de luat în calcul în trimestrul III 2018.

De asemenea, până la trimestrul III 2018 inclusiv, trebuie luate în calcul:

- penalitățile aferente Contractului nr. X/01.09.2017, calculate de organele de inspecție fiscală pentru un număr de 273 zile, pentru intervalul 01.01.2018-30.09.2018, plecând de la suma penalităților calculate pentru 1 zi de întârziere de S lei, rezultând suma de S lei (din totalul penalităților calculate de organele de inspecție fiscală de S lei);

- penalitățile aferente Contractului nr. X din 22.03.2017, aplicate la valoarea nefacturată de societate de S lei, calculate pentru un număr de 89 zile, pentru intervalul 04.07.2018-30.09.2018, plecând de la suma penalităților calculate pentru 1 zi de întârziere de S lei, rezultând suma de S lei (din totalul penalităților calculate de organele de inspecție fiscală de S lei);

- penalitățile de S lei calculate de societate pentru suma facturată de S lei pentru intervalul 04.07.2018-28.09.2018 (adică de la data recepției lucrărilor până la data facturii);

- veniturile înregistrate de societate în conturile 704 "Veniturile din prestări servicii" și 7588 "Alte venituri din exploatare" de la începutul anului până la data de 30.09.2018, în sumă de S lei.

Astfel, rezultă pentru intervalul 01.01.2018-30.09.2018, un total al veniturilor obținute de societate în accepțiunea art. 53 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de S lei, adică în quantum superior plafonului pentru microîntreprinderi de S eur x 4,6597 lei/euro=S lei, ceea ce înseamnă că în trimestrul III 2018 societatea avea obligația de a se înregistra ca plătitoare de impozit pe profit, datorând impozit pe profit pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018.

Din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală, a înregistrărilor din contabilitate în perioada 01.07.2018-31.12.2018, precum și a tuturor informațiilor și documentelor parvenite organelor de inspecție fiscală din alte surse (Adresa nr. A_FSV-X/09.07.2019 emisă de Direcția Generală Antifraudă Fiscală-Direcția Regională Antifraudă Fiscală Suceava, împreună cu documentele anexate), aspecte care au fost confirmate de către petentă cu ocazia controlului inopinat finalizat cu Procesul-verbal nr.X30.07.2019, rezultă următoarele informații pentru trimestrele III și IV ale anului 2018:

- venituri înregistrate în sumă de S lei (conform fișelor conturilor 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" și 7588 "Alte venituri din exploatare");

- cheltuieli înregistrate: S lei;

-pierdere contabilă înregistrată: (-)S lei.

Veniturile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală sunt veniturile neînregistrate de societate în sumă de **S lei**, care se compun din:

-S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei conform Procesului verbal de recepție din 04.07.2018;

-S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei conform Procesului verbal de recepție din 19.10.2018;

-S lei-penalitățile aferente Contractului nr. X/01.09.2017, calculate de organele de inspecție fiscală pentru un număr de 143 zile, pentru intervalul 01.07.2018-20.11.2018, plecând de la suma penalităților calculate pentru 1 zi de întârziere de S lei, rezultând suma de S lei (din totalul penalităților calculate de organele de inspecție fiscală de Slei);

-S lei-penalitățile totale aferente Contractului nr. X din 22.03.2017, calculate pentru perioada 04.07.2018-20.11.2018;

-Slei-penalitățile totale aferente contractului nr. X din 06.06.2014, calculate pentru perioada 19.10.2018-20.11.2018.

Astfel, impozitul pe profit aferent veniturilor neînregistrate de petentă este în sumă de S lei, calculat astfel: S lei, venituri din prestări servicii nefacturate și din penalități -S lei, pierdere înregistrată de societatea în anul 2018= S lei x 16%=**S lei**.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderii, pentru perioada 01.01.2018-30.06.2018, în sumă de Slei, a fost stabilit astfel de organele de inspecție fiscală:

În intervalul supus verificării, 01.01.2018-30.06.2018, **S.C. XS.R.L. Botoșani** s-a comportat ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, înregistrând în anul precedent venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 1.000.000 eur (4.659.700 lei), încadrându-se în cerințele art. 47 alin(1) lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile obținute de societate, în perioada 01.02.2017-31.12.2017 (în luna ianuarie 2017 societatea a fost plătitoare de impozit pe profit, aceasta perioadă fiind considerată an fiscal distinct), au fost în sumă totală de S lei, fiind compuse din:

-S lei - venituri înregistrate de societate în conturile 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" și 7583 "Alte venituri din exploatare" (S lei + Sei);

-S lei -venituri neînregistrate de societate, dar stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, așa cum s-a arătat în constatările fiscale referitoare la impozitul pe profit (S lei-veniturile din prestări servicii, reprezentând valoarea fără TVA, adică baza de impunere aferentă sumei de S lei+ veniturile din penalități în sumă de S lei).

În perioada 01.01.2018-30.06.2018, **S.C. XS.R.L. Botoșani** a înregistrat venituri în sumă de S lei - venituri înregistrate în conturile 704

“Venituri din lucrări executate și servicii prestate” și 7583 “Alte venituri din exploatare” (S lei + S lei), calculând, înregistrând și declarând impozit pe veniturile microîntreprinderii în procent de 1%, respectiv în sumă de S lei (S lei în trimestrul I și S lei în trimestrul II).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că baza de impunere se modifică cu suma de S lei, reprezentând venituri neînregistrate de societate, stabilite suplimentar de acestea, așa cum s-a arătat în constatările fiscale referitoare la impozitul pe profit, constând în penalități de întârziere agreeate de S.C. XS.R.L. și S.C. X S.R.L., în baza Contractului nr. X/01.09.2017.

Așa cum s-a arătat mai sus, petenta nu a înregistrat în mod corespunzător veniturile din prestări servicii aferente lucrărilor executate și penalitățile calculate pentru nedecontarea în termenii conveniți în contracte, cu care aceasta s-a înscris la masa credală a debitorului S.C. X S.R.L.

Întrucât unul dintre cele 3 contracte în baza cărora au fost executate lucrările și calculate penalitățile, și anume Contractul nr. T X/01.09.2017, a produs efecte pe 2 ani fiscali, în sensul că lucrările au fost recepționate în data de 23.11.2017, iar penalitățile de întârziere au fost calculate pentru intervalul de la data recepției lucrărilor până la data intrării în insolvență a S.C. X S.R.L., respectiv până la 20.11.2018, organele de inspecție fiscală au procedat la încadrarea acestor venituri la perioadele fiscale corespunzătoare.

Astfel, veniturile din prestări servicii efectuate, recepționate, dar nefacturate, aferente lucrărilor de servicii recepționate cu Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor din 23.11.2017, au fost încadrate de către organele de inspecție fiscală la trimestrul IV al anului 2017, împreună cu o parte din penalitățile de întârziere recalculat corespunzător pentru perioada 23.11.2017-31.12.2017.

Din totalul de S lei al penalităților recalculat de organele de inspecție fiscală, în funcție de procentul de penalitate prevăzut în contract (1% pe zi) și numărul de 363 zile de întârziere din intervalul 23.11.2017-20.11.2018, pentru perioada 01.01.2018-30.06.2018 au fost stabilite venituri din penalități în sumă de S lei. Această sumă a rezultat prin aplicarea procentului de penalitate de 1% pe zi la suma lucrărilor neachitate de S lei, corespunzător unui număr de 181 zile din totalul de 363 zile (penalitate zilnică=S lei), obținându-se sumele de S lei pentru 90 zile din trimestrul I și de S lei pentru 91 zile din trimestrul II.

Întrucât veniturile din penalități de întârziere nu fac excepție de la încadrarea în baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderii, prevăzute de art.53 alin(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de S lei au fost calculate diferențe suplimentare de impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, în baza art. 49 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, speței îi sunt aplicabile prevederile art.319 alin.(6) lit.a) alin.(10) și alin.(16) din

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“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;”

“Art.319-(10) Prin excepție de la prevederile alin. (6) lit. a), persoana impozabilă este scutită de obligația emiterii facturii pentru următoarele operațiuni, cu excepția cazului în care beneficiarul solicită factura:

a)livrările de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestările de servicii către populație, pentru care este obligatorie emiterea de bonuri fiscale, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

b)livrările de bunuri și prestările de servicii, altele decât cele menționate la lit. a), furnizate către beneficiari persoane neimpozabile, altele decât persoanele juridice neimpozabile, pentru care este obligatorie emiterea de documente legal aprobate, fără nominalizarea cumpărătorului, cum ar fi: transportul persoanelor pe baza biletelor de călătorie sau abonamentelor, accesul pe bază de bilet la: spectacole, muzee, cinematografe, evenimente sportive, târguri, expoziții;

c)livrările de bunuri și prestările de servicii, altele decât cele menționate la lit. a) și b), furnizate către beneficiari, persoane neimpozabile, altele decât persoanele juridice neimpozabile, care prin natura lor nu permit furnizorului/prestatorului identificarea beneficiarului, cum sunt: livrările de bunuri efectuate prin automatele comerciale, serviciile de parcuri auto a căror contravaloare se încasează prin automate, servicii de reîncărcare electronică a cartelelor telefonice preplătite. Prin normele metodologice se vor stabili documentele pe care furnizorii/prestatorii trebuie să le întocmească în vederea determinării corecte a bazei de impozitare și a taxei colectate pentru astfel de operațiuni.”;

“Art.319-(16)Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (15), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că factura fiscală, dacă nu este în discuție vreuna din excepțiile prevăzute la art. 319 alin(10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, se emite la data efectuării livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii, dar nu mai târziu de a 15-a zi a lunii următoare celei în care a luat naștere faptul generator, adică livrarea sau prestarea.

Referitor la susținerea petentei precum că în cazul prestațiilor de servicii care determină decontări și plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții montaj, faptul generator poate interveni la momente diferite, fie la data emiterii situațiilor de lucrări, fie, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari, petenta aflându-se în ultima situație, aceasta nu poate fi reținută deoarece, așa cum rezultă din prevederile legale de mai sus, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru livrările de bunuri sau prestațiile de servicii efectuate, la data efectuării acestora, dar nu mai târziu de a 15-a zi a lunii următoare celei în care a luat naștere faptul generator, adică livrarea sau prestarea.

Astfel, legislația fiscală prevede clar când trebuie întocmită factura, exigibilitatea TVA neavând legătură cu înțelegerile dintre părți și nici cu momentul decontării lucrărilor executate și recepționate. Se reține faptul că beneficiarul a acceptat situațiile de lucrări, acestea fiind confirmate la data de 23.11.2017, 04.07.2018 și 19.10.2018.

De asemenea, se reține faptul că facturarea nu se face în funcție de disponibilitățile banesti ale beneficiarului sau după facturarea făcută de beneficiar către antreprenorul principal.

Existența situațiilor de lucrări/de plată confirmate prin semnătură și ștampilă de prestator și beneficiar, existența proceselor-verbale de recepție la terminarea lucrărilor semnate la o anumită dată de prestator și beneficiar, faptul ca s-au calculat efectiv penalități de întârziere care, potrivit contractelor și actelor adiționale, se calculează din momentul recepției lucrărilor de către beneficiar, conduce la ideea că lucrările au fost recepționate din toate punctele de vedere, faptul ca totalul lucrărilor executate penalitățile de întârziere au fost solicitate la plată de la S.C. X S.R.L., prin înscriere la masa credală, toate acestea reprezintă o realitate economică.

Referitor la penalitățile de întârziere contractuale, având în vedere prevederile contractuale și faptul că petenta a calculat greșit suma acestor penalități cu care, mai apoi, s-a înscris la masa credală a S.C. X S.R.L. Botoșani, organele de inspecție au recalculat suma acestora, rezultând penalități în sumă de S lei, față de S lei totalul penalităților cu care **S.C. X S.R.L. Botoșani** s-a înscris la masa credală a S.C. X S.R.L. Astfel, organele de inspecție fiscală nu au intervenit în voința părților, petenta și S.C. X S.R.L. fiind cele care au procedat la solicitarea și acceptarea penalităților de întârziere, calculul acestora plecând de la existența prevederilor contractuale.

Potrivit art.55 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscoală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.55-(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

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

b) (...)

c) folosirea înscrisurilor;”

“Art.72- Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

“Art.118-(5) Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”

De asemenea, 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:

“431-(1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.”

Așadar, în categoria veniturilor se includ și câștigurile din alte surse.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspekție au recalculat penalitățile contractuale datorate de S.C. X S.R.L. petentei și au stabilit că acestea reprezintă venituri ce trebuiau înregistrate în evidența contabilă, atâta timp cât însăși petenta a calculat (în quantum mai mic) aceste penalități și s-a înscris cu valoarea acestora la masa credală a S.C. X S.R.L.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.282 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“ (3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 316](#), care au sediul activității economice în România conform [art. 266](#) alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depășit plafonul de 2.250.000 lei. Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 2.250.000 lei și care optează pentru aplicarea

sistemului TVA la încasare, aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depășit plafonul, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs. Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de 2.250.000 lei este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii taxabile și/sau scutite de TVA, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, conform [art. 275](#) și [278](#), realizate în cursul anului calendaristic;”

Având în vedere aceste prevederi legale, organele de inspecție fiscală au analizat impactul sumelor corespunzătoare valorii fără TVA a acestor lucrări efectuate, recepționate și nefacturate asupra plafonului de 2.250.000 lei, petenta aplicând sistemul “TVA la încasare” de la data de 01.01.2013 și au stabilit că:

-dacă societatea ar fi înregistrat veniturile-bază de impozitare de S lei, aferente lucrărilor executate în baza Contractului nr. X/01.09.2017 și recepționate cu PV din 23.11.2017 (în sumă totală de S lei), aceasta ar fi obținut în luna noiembrie 2017, împreună cu veniturile înregistrate în conturile 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate” și 7583 “Alte venituri din exploatare”, în perioada 01.01.2017-30.11.2017, în sumă de S lei, total cifră de afaceri de S lei, cifră inferioară plafonului de 2.250.000 lei pentru aplicarea sistemului de “TVA la încasare”;

-dacă societatea ar fi înregistrat veniturile-bază de impozitare de S lei, aferente lucrărilor executate în baza Contractului nr. X/22.03.2017 și recepționate cu PV din 04.07.2018 (în sumă totală de S lei), aceasta ar fi obținut în luna iulie 2018, împreună cu veniturile înregistrate în contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate”, în sumă de S lei, total cifră de afaceri de S lei, cifră superioară plafonului de 2.250.000 lei pentru aplicarea sistemului de “TVA la încasare”. Rezultă faptul că societatea depășește acest plafon în luna iulie 2018.

În consecință, începând cu data de 01.09.2018, **S.C. XS.R.L. Botoșani** aplică regimul normal de taxare, respectiv este obligată la colectarea TVA în regim normal, fără a mai depinde de data încasării lucrărilor efectuate și are dreptul deducerii de TVA, de asemenea, fără a mai depinde de data achitării facturilor către furnizori.

Astfel, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, **S.C. XS.R.L.** avea obligația înregistrării de TVA colectată în sumă de S lei, aferentă lucrărilor efectuate și recepționate cu procesul verbal din 19.10.2018, dar nefacturate, calculată prin scădere din totalul cu TVA de S lei a totalului fără TVA înscris în situația de lucrări de S lei.

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 nesoșite"). 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.”

Speței îi sunt aplicabile și prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

„(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.”

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că petenta trebuia să înregistreze venituri din prestări servicii pe măsura efectuării acestora.

De asemenea, petenta avea obligația de a înregistra și veniturile din penalitățile contractuale.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada 01.10.2017-31.12.2017, **S.C. XS.R.L. Botoșani** avea obligația de a înregistra venituri din prestări servicii executate, dar nefacturate în sumă de S lei și penalități contractuale în sumă de S lei, iar pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018, venituri din prestări servicii executate, dar nefacturate în sumă de S lei și penalități contractuale în sumă de S lei.

În ceea ce privește trecerea petentei de la plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii la plătitoare de impozit pe profit, în perioadele 01.10.2017-31.12.2017 și 01.07.2018-31.12.2018, se reține faptul că petenta a figurat începând cu 01.02.2017 ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, însă, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, societatea a depășit plafoanele de 200.000 euro în anul 2017 și de 1.000.000 euro în anul 2018 (având în vedere veniturile neînregistrate din prestări servicii și din penalități contractuale), astfel că, în conformitate cu prevederile art.47 alin.(1) lit. c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.47-Definiția microîntreprinderii

(1) În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

(...)

c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a50.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;”,

plafonul fiind modificat la 1.000.000 euro începând cu data de 01.01.2018.

Având în vedere faptul că pentru perioadele 01.10.2017-31.12.2017 și 01.07.2018-31.12.2018 organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare constând în venituri din prestări servicii și venituri din penalități contractuale, care depășesc echivalentul în lei a200.000 euro, respectiv 1.000.000 euro, rezultă că în mod legal organele

de inspecție fiscală au stabilit că aceasta nu se mai încadrează în categoria microîntreprinderilor.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă totală de S lei, calculat astfel: S lei venituri din prestări servicii executate, dar nefacturate, aferente perioadei 01.10.2017-31.12.2017 + S lei venituri din prestări servicii executate, dar nefacturate, aferente perioadei 01.07.2018-31.12.2018 + S lei penalități contractuale aferente perioadei 01.10.2017-31.12.2017 + S lei penalități contractuale aferente perioadei 01.07.2018-31.12.2018 - S lei pierdere înregistrată de societate în anul 2017 - S lei pierdere înregistrată de societate în anul 2018=S lei x 16%= S lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile microîntreprinderii, aferent perioadei 01.01.2018-30.06.2018, speței îi sunt aplicabile prevederile art.51 și 53 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

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

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

“Art.53-(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;

c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;

d) veniturile din subvenții;

e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

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 datoriilor 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, în baza de impozitare a impozitului pe veniturile microîntreprinderii sunt incluse veniturile din prestări servicii și veniturile din penalități contractuale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru petenta figurează ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii de la data de 01.02.2017.

Având în vedere faptul că petenta a depășit plafoanele de scutire pentru microîntreprinderi de 200.000 euro, respectiv 1.000.000 euro, aceasta a devenit plătitoare de impozit pe profit pentru perioadele 01.10.2017-31.12.2017 și 01.07.2018-31.12.2018, rămânând plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 01.01.2018-30.06.2018.

Ținând seama de faptul că pentru această perioadă organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a înregistrat venituri din penalități contractuale în sumă de S lei, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei (S lei x 1%).

Ținând seama de cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă totală de **S lei** pentru perioadele 01.10.2017-31.12.2017 și 01.07.2018-31.12.2018, aferent veniturilor din prestări servicii nefacturate în sumă de S lei și veniturilor din penalități contractuale neînregistrate în sumă de S lei, diminuate cu pierderea fiscală înregistrată de societate în anii 2017 și 2018 în sumă totală de S lei (S lei + S lei - S lei = S lei x 16% = S lei), prin depășirea plafoanelor de scutire pentru microîntreprinderi, impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de **S lei** aferent veniturilor din penalitățile

contractuale în sumă de S lei, calculate pentru perioada 01.01.2018-30.06.2018 și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă serviciilor prestate în luna octombrie 2018, dar nefacturate în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere.

2.2.Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilită prin Decizia de impunere nr.F-BT X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, aferentă facturilor emise în perioada în care nu mai aplica sistemul TVA la încasare și facturilor emise în perioada cât aplica sistemul TVA la încasare, dar încasate după ieșirea din acest sistem, în condițiile în care, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală explicate la punctul 2 din prezenta decizie, aceasta nu mai aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.09.2018.

În fapt, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la neînregistrarea veniturilor din prestări servicii și a celor din penalitățile contractuale și ținând seama de veniturile înregistrate de societate în contul 704 “ Venituri din lucrări executate și servicii prestate”, petenta depășește în luna iulie 2018 plafonul de 2.250.000 lei, prevăzut de lege pentru a aplica sistemul TVA la încasare.

În consecință, începând cu data de 01.09.2018, **S.C. XS.R.L. Botoșani** aplică regimul normal de taxare, respectiv este obligată la colectarea TVA în regim normal, fără a mai depinde de data încasării lucrărilor efectuate și are dreptul deducerii de TVA, de asemenea, fără a mai depinde de data achitării facturilor către furnizori.

Astfel, pentru perioada 01.09.2018-31.10.2018, **S.C. XS.R.L.** avea obligația înregistrării de TVA colectată astfel:

-S lei pentru lucrările facturate în acest interval, respectiv TVA aferentă sumei de S lei. Exigibilitatea sumei de S lei intervine atât în luna septembrie 2018, cât și în luna octombrie 2018, respectiv la data înregistrării facturilor nr. X/10.09.2018, X/26.09.2018, X/28.09.2018 și X/08.10.2018. Suma TVA aferentă facturilor din luna septembrie este de S lei, iar suma TVA aferentă facturii din luna octombrie este de S lei;

-S lei, TVA colectată pentru facturile emise până la data de 31.08.2018 și încasate în intervalul 01.09.2018-31.10.2018. Soldul contului 4111-”Clienți” la data de 31.08.2018, care coincide cu soldul contului analitic 4111.00001-X S.R.L., este în sumă de S lei și este achitat integral în data de 11.09.2018, prin încasarea în contul 5121.01 a sumei de S lei. Rezultă că exigibilitatea TVA în sumă de S lei intervine în luna septembrie 2018;

Având în vedere că **S.C. X S.R.L. Botoșani** a înregistrat și declarat, în același interval, TVA colectată de S lei, rezultă că organul de soluționare a contestației se va pronunța asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, ce reprezintă diferența dintre taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, în sumă de S lei, și taxa pe valoarea adăugată colectată declarată de petentă, în sumă de S lei.

În drept, art.281 alin.(1) și art.282 alin.(1), (5) și (7) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

”Art.281-(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

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

(...)

(5) Persoana impozabilă care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare este obligată să aplice sistemul respectiv cel puțin până la sfârșitul anului calendaristic în care a optat pentru aplicarea sistemului, cu excepția situației în care în cursul aceluiași an cifra de afaceri depășește plafonul de 2.250.000 lei, caz în care sistemul se aplică până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depășit. Dacă în primul an de aplicare a sistemului TVA la încasare persoana impozabilă nu depășește plafonul de 2.250.000 lei, poate aplica sistemul TVA la încasare până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul de 2.250.000 lei, calculat pentru fiecare an calendaristic în parte, a fost depășit pe parcursul unui an calendaristic.(...).

(...)

(7) În cazul facturilor emise de persoanele impozabile înainte de intrarea sau ieșirea în/din sistemul de TVA la încasare se aplică următoarele reguli:

(...)

b) în cazul facturilor pentru contravaloarea totală a livrării de bunuri sau a prestării de servicii emise înainte de data ieșirii din sistemul de TVA la încasare, indiferent dacă acestea sunt ori nu încasate, pentru care faptul generator de taxă intervine după ieșirea din sistemul TVA la încasare, se continuă aplicarea sistemului, respectiv exigibilitatea taxei intervine conform alin. (3) și (5). În cazul facturilor pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii emise înainte de data ieșirii din sistemul de TVA la încasare, pentru care faptul generator de taxă intervine după data ieșirii persoanei impozabile din sistemul TVA la încasare, se vor aplica prevederile alin. (3) și (5) numai pentru taxa aferentă contravalorii parțiale a livrărilor/prestărilor facturate înainte de ieșirea din sistem a persoanei impozabile.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, acesta din urmă intervenind la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Având în vedere faptul că începând cu data de 01.09.2018 petenta nu mai aplică sistemul TVA la încasare, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei intervine atât în luna septembrie 2018, cât și în luna octombrie 2018, respectiv la data înregistrării facturilor nr. X/10.09.2018, X/26.09.2018, X/28.09.2018 și X/08.10.2018.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, se reține faptul că aceasta este aferentă facturilor emise până la data de 31.08.2018 și încasate în intervalul 01.09.2018-31.10.2018.

Având în vedere faptul că soldul contului 4111-”Clienți” la data de 31.08.2018, în sumă de S lei, care coincide cu soldul contului analitic 4111.00001-X S.R.L., este achitat integral în data de 11.09.2018, prin încasarea prin bancă a sumei de S lei, rezultă că exigibilitatea TVA în sumă de S lei intervine în luna septembrie 2018.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei, aferentă facturilor emise în perioada în care nu mai aplica sistemul TVA la încasare și facturilor emise în perioada cât aplica sistemul TVA la încasare, dar încasate după ieșirea din acest sistem, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, ce reprezintă diferența dintre taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, în sumă de S lei, și taxa pe valoarea adăugată colectată declarată de petentă, în sumă de S lei.

2.3.Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, aferent cheltuielilor cu impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă totală de S lei (S lei – trim. IV 2017 + S lei – trim. III și IV 2018) și cheltuielilor cu carburanții în procent de S%, în sumă totală de S lei (S lei + S lei), în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada în care au fost înregistrate aceste cheltuieli petenta era plătitoare de impozit pe profit, și nu de impozit pe veniturile microîntreprinderii, astfel că respectivele cheltuieli nu au fost considerate nedeductibile fiscal de către societate.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu impozitul pe veniturile microîntreprinderii constituit pentru trimestrul IV 2017 și pentru trimestrele III și IV 2018 în

sumă de S lei, respectiv S lei deoarece începând cu data de 01.10.2017 societatea datorează impozit pe profit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de leasing auto (comisioane + asigurări + dobânzi), servicii de întreținere/reparații și asigurări auto, precum și combustibili și piese de schimb, carburanții în procent de S%, S lei pentru perioada 01.10.2017-31.12.2017 și S lei pentru perioada 01.07.2018-31.12.2018, deduse de societate, deoarece aceasta nu a prezentat documente (foi de parcurs) care să dovedească utilizarea autovehiculelor exclusiv în scopul activității economice a societății.

Acest aspect a fost confirmat în scris de către administratorul societății cu ocazia inspecției fiscale precedente, respectiv prin răspunsul dat la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de 10.01.2019: „Nu s-au întocmit foi de parcurs pentru mijloace fixe de transport auto, dar am dedus S% din cheltuielile cu carburanții și TVA aferentă începând cu 01.01.2017”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că într-adevăr societatea aplică deducerea limitată începând cu data de 01.01.2017, însă doar pentru achizițiile de carburanți, nu și pentru toate celelalte cheltuieli legate de funcționarea autovehiculelor cu maxa maximă autorizată mai mică sau egală cu 3.500 kg și număr de locuri mai mic sau egal cu 9. Totodată, având în vedere că de la data de 01.02.2017, până în prezent **S.C. X S.R.L. Botoșani** s-a comportat ca o microîntreprindere, rezultă că societatea nu a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal.

În drept, art. 25 alin.(1) și (3) lit.l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

”Art.25-(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

”(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

l) S% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

- 1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;**
- 2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;**
- 3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;**

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de S% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente;”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice și că au deductibilitate limitată S% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că foile de parcurs nu sunt necesare pentru a deduce cheltuielile de această natură în proporție de S%, acestea fiind solicitate doar când contribuabilul deduce cheltuieli în proporție de 100%, deoarece, în situația neîntocmirii foilor de parcurs de către societate, organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor doar pentru procentul de S% din sumele înregistrate.

Se reține faptul că în perioada în care societatea s-a comportat ca microîntreprindere, aceasta nu și-a limitat deductibilitatea cheltuielilor la S% din proprie inițiativă, în acest sistem de impozitare nefiind supus analizei dreptul de deducere al cheltuielilor.

De asemenea, se reține faptul că societatea și-a limitat deducerea la S% doar pentru TVA și asta, doar de la un anumit moment dat.

Având în vedere cele de mai sus se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă totală de S lei și cele reprezentând serviciile de leasing auto (comisioane + asigurări + dobânzi), servicii de întreținere/reparații și asigurări auto, precum și combustibili și piese de schimb, carburanți în procent de S% , în sumă totală de S lei și că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere.

2.4.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 impozitul pe profit în sumă de S lei, aferent cheltuielilor cu amenzile și penalitățile înregistrate de societate în perioada 01.07.2018-31.12.2018, anul 2017, în sumă de S lei, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală, și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilite prin Decizia de impunere nr.X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, în condițiile în care pentru această sumă petenta nu aduce argumente și nu invocă temeieri 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. XS.R.L. Botoșani**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia următoarele obligații fiscale: impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.10.2017-31.12.2017, impozit pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.07.2018-31.12.2018, impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2018-30.06.2018 și taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.11.2018-31.12.2018.

Deși petenta contestă obligațiile fiscale enumerate mai sus, nu aduce motivații în ceea ce privește:

-impozitul pe profit în sumă de S lei aferent cheltuielilor cu amenzile și penalitățile înregistrate de societate în perioada 01.07.2018-31.12.2018, considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală;

-taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei dedusă în plus.

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.X/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 impozitul pe profit în sumă totală de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, dar nu aduce motivații în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Întrucât contestatoarea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri 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.R.L. Botoșani** pentru acest capăt de cerere.

3.Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează dobânzile aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, dobânzile aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei, dobânzile aferente TVA în sumă de S lei, penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe profit în sumă de S lei, penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de S lei și penalitățile de nedeclarare aferente TVA în sumă de S lei, în condițiile în care la pct.2-5 din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorate debitele reprezentând impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderii și taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani a emis pe numele petentei următoarele decizii:

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, pentru suma de **S lei** reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

Dobânzile în sumă de S au fost calculate astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 25.10.2018-14.08.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 25.11.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 14.08.2019-30.12.2019.

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, pentru suma de **S lei**, reprezentând:

-S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;

- S lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;

- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată.

Dobânzile aferente impozitului pe profit, în sumă de **S lei**, au fost calculate astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.03.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 26.11.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 26.03.2018-30.12.2019.

Dobânzile aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, în sumă de **S lei**, au fost calculate astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.07.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.04.2018-30.12.2019.

Dobânzile aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de **S lei**, au fost calculate astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.01.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 21.12.2018-30.12.2019.

-Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X, pentru suma de **S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

Penalitățile de nedeclarare în sumă de S lei au fost stabilite astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 25.10.2018-14.08.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 14.08.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X, pentru perioada 25.11.2018-30.12.2019.

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

-S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;

- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată;

-S lei penalități de nedeclarare aferente impozit pe veniturile microîntreprinderii.

Penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe profit, în sumă de **S lei**, au fost stabilite astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.03.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 26.11.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 26.03.2018-30.12.2019.

Penalitățile de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de **S lei**, au fost stabilite astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.01.2019-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 21.12.2018-30.12.2019.

Penalitățile de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii, în sumă de **S lei**, au fost stabilite astfel:

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.07.2018-30.12.2019;

-suma de S lei a fost calculată asupra debitului în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-BT X/06.12.2019, pentru perioada 25.04.2018-30.12.2019.

În drept, art.173, art.174 și art.181 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art. 173-Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(...)

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

“Art. 174- Dobânzi

(1) Dobânzile 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.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

„Art.181- (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective, iar penalitățile de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de S lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar prin Deciziile de impunere nr. F-BT X și nr.F-BT X reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, iar întrucât în ceea ce privește debitele asupra cărora au fost calculate, respectiv: impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderii și taxă pe valoarea adăugată, așa cum s-a reținut la pct.2-5 din prezenta decizie, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, precum și datorită faptului că prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma totală de S lei, reprezentând: dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de **S lei**, dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de **S lei**, dobânzi aferente TVA în sumă de **S lei**, penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit în sumă de **S lei**, penalități de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii în sumă de **S lei** și penalitățile de nedeclarare aferente TVA în sumă de **S lei**.

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

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** împotriva Deciziei de reverificare nr.F-BT X;
2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L. Botoșani** pentru suma totală de **S lei**, 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 suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

-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**;

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, pentru suma de **S lei** reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- S lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X pentru suma de **S lei** reprezentând:

- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- S lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderii;
- S lei penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată;

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.X pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare aferente taxei pe valoarea adăugată.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L. 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 suma totală de **S lei**, reprezentând:

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

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

