

DECIZIA nr 231/2020
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL, CIF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AS5FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul x, prin Cabinet de Avocat x, cu sediul si domiciliul procesual ales in localitatea x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **28.04.2020**, inregistrata la AS5FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, comunicata in data **16.03.2020**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = impozit pe profit aferent perioadei 01.10.2016 – 31.01.2017;
- x lei = impozit pe veniturile microintreprinderilor aferent perioadei 27.04.2016 – 31.03.2019;
- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = impozit pe veniturile din dividende PF.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la impozitul pe profit, retenirile organelor de inspectie fiscala sunt partial nefondate, intrucat incadrarea garantiilor de buna executie ca fiind cheltuieli nedeductibile nu este sustinuta de prevederile Codului fiscal. Acestea nu au specificat un temei legal efectiv pentru reincadrarea acestor sume.

In cuprinsul deciziei de impunere atacata si a raportului de inspectie fiscala nu este precizat motivul pentru care conduita fiscala a societatii a fost eronata, astfel ca sunt incalcate dispozitiile art. 46 din Codul de procedura fiscala.

2. Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor, invoca aceleasi argumente ca si in cazul impozitului pe profit, precum si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au indicat care este modalitatea corecta de inregistrare a acestor tranzactii.

3. Referitor la TVA colectata:

a. Conduita fiscala a societatii in legatura cu diminuarea bazei impozabile a TVA cu valoarea comisionului de curatenie de 3% a fost corecta. Acest comision a fost agreat de catre parti prin contractele de prestari servicii incheiate intre parti.

Cum pentru fiecare situatie de lucrari s-a incheiat o factura, era evident ca acel comision de curatenie va fi scazut din valoarea facturii.

b. Referitor la obligatia societatii de a colecta TVA in perioada in care avea codul TVA anulat, interpretarea data de organele de inspectie fiscala este partial eronata, intrucat dispozitiile art. 11 alin 8 din Codul fiscal nu prevad obligatia societatii de a colecta TVA, ci doar posibilitatea/optiunea ca, in cazul in care tranzactia respectiva este consimtita intre parti ca fiind cu TVA, numai atunci contribuabilul are obligatia sa colecteze TVA.

Inclusiv organele de control au subliniat ca societatea a emis eronat facturi fiscale cu TVA, desi nu mai figura ca platitoare de TVA.

4. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice:

Organele de inspectie au reincadrat eronat retragerile de numerar din contul bancar si sumele ridicate in numerar ca fiind sume utilizate in folosul personal al asociatului unic si considerate dividende acordate asociatului persoana fizica, intrucat aceasta reincadrare s-a facut numai in baza aprecierilor acestora si a articolelor 6 si 7 din Codul de procedura fiscala.

In fapt sumele respective reprezinta sume utilizate pentru cheltuielile efectuate de societate in legatura cu achizitia de bunuri si servicii, fiind dovedite cu dispozitii de plata.

Societatea a avut o problema cu programul de contabilitate, motiv pentru care s-au generat inregistrari eronate a unor sume, dar cu toate acestea nu se justifica recalificarea sumei de x lei ca fiind dividende distribuite asociatului unic.

In lipsa unor argumente de drept, decizia organelor de control este una abuziva si nefondata.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere contestata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = impozit pe profit aferent perioadei 01.10.2016 – 31.01.2017;
- x lei = impozit pe veniturile microintreprinderilor aferent perioadei 27.04.2016 – 31.03.2019;
- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = impozit pe veniturile din dividende PF.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, obligatiile fiscale de mai sus se compun din:

A. Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de x lei aferent perioadei 27.04.2016 – 31.03.2019, acesta se compune din:

1. Impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de x lei aferent perioadei 27.04.2016 – 30.09.2016:

Societatea a inregistrat eronat in contul 667 "Cheltuieli cu sconturile acordate", sume reprezentand garantia de buna executie, in procent de 5% din venitul realizat, conform contractelor incheiate cu partenerii sai si conform facturilor emise de societate,

puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, motiv pentru care aceasta a calculat eronat baza impozabila a impozitului pe veniturile microintreprinderii, diminuand valoarea impozitului respectiv cu valoarea sumelor inregistrate in contul 667, contrar dispozitiilor art. 53 alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la modul de inregistrare a garantiilor de buna executie, in Registrele Jurnal aferente perioadei respective, explicatia sumelor inregistrate in contul 667 este de "Discount".

Intrucat garantia de buna executie trebuia inregistrata astfel incat sa nu diminueze baza impozabila a impozitului pe veniturile microintreprinderii, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei impozabile cu suma de x lei, rezultand un impozit pe veniturile microintreprinderii suplimentar stabilit in suma de 73 lei (10 lei aferent trimestrului II 2016 si x lei aferent trimestrului III 2016).

Referitor la perioada 01.10.2016 – 31.01.2017:

Prin recalcularea veniturilor societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta a depasit in luna decembrie 2016 echivalentul a 100.000 de euro, motiv pentru care, in perioada 01.10.2016 – 31.01.2017, datoreaza impozit pe profit, conform dispozitiilor art. 47 alin 1 lit c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 1.1 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

2. Impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de x lei aferent perioadei 01.02.2017 – 31.03.2019, determinata ca diferenta intre impozitul stabilit de organele de inspectie fiscala in suma totala de x lei si impozitul achitat de societate in suma totala de x lei:

Se retine ca:

a- potrivit dispozitiilor art. 47 alin 1 lit c) si art. 48 alin 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societatea avea obligatia inregistrarii de la platitor pe impozitul pe profit la platitor pe impozitul pe veniturile microintreprinderii;

b- potrivit mentiunilor din RIF si din Anexa nr. 10 a RIF-ului, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- impozitul declarat de societate este in suma de x lei;
- impozitul achitat de societate este in suma de x lei;
- impozitul stabilit conform controlului este in suma de x lei;
- impozitul stabilit suplimentar de organul fiscal este in suma de x lei;
- diferenta de achitat este in suma de x lei.

c- impozitul stabilit suplimentar de organul fiscal in suma de x lei se compune din:

- (-) xx lei = impozit declarat in plus de societate pentru trim I 2017; societatea a declarat in declaratia 100 aferenta perioadei ianuarie – martie 2017, un impozit in suma de x lei aferent unei baze impozabile in suma de x lei; suma include si perioada 01.01.2017 – 31.01.2017, in care contribuabila a avut obligatii ca platitor de impozit pe profit;

- x = impozitul aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x aferenta trim II 2017; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2017, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul este in suma de x lei;

- x = impozitul aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x lei aferenta trim I 2018; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2017, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte

impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei si nu in suma de x lei;

- x lei = impozitul aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x aferenta trim III 2018, societatea a inregistrat eronat in evidenta contabila factura nr. x emisa catre XSRL a carei valoare este in suma de x lei si nu in suma de x lei; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii septembrie 2018, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei;

- x = impozit aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x lei aferenta trim IV 2018; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii Decembrie 2018 si a declarat in declaratia 100, impozit pe venit in suma de x lei; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei si nu in suma de 3.205 lei;

- x = impozit aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x lei aferenta trim I 2019; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2017, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei si nu in suma de x lei.

B. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei x aferent perioadei 01.10.2016 – 31.01.2017:

Prin recalcularea veniturilor societatii s-a constatat ca aceasta a depasit in luna decembrie 2016 echivalentul a 100.000 de euro, motiv pentru care, incepand cu data de 01.10.2016, datoreaza impozit pe profit.

1 - Impozitul pe profit in suma de x lei aferent perioadei 01.10.2016 – 31.12.2016, este determinat dupa cum urmeaza:

Venituri conform balantelor = x lei;
Veniturile neinregistrate, conform control = x lei;
Cheltuieli conform balantelor = xx lei;
Cheltuieli nedeductibile conform control = x lei;
Profit impozabil = x lei;
Impozit pe profit = x lei.

a- **Veniturile neinregistrate, conform organelor de inspectie fiscala, in suma de x lei** se compun din:

- x lei = societatea a diminuat la inregistrarea facturilor de storno, sume mai mari fata de sumele din facturile emise initial, in rulajul creditor al contului 704 „Venituri din servicii prestate”, contrar dispozitiilor OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate.

Astfel:

- pentru factura x, in rulajul creditor al contului 704 „Venituri din servicii prestate”, societatea a inregistrat suma de x lei, iar pentru factura x reprezentand storno factura x aceasta a diminuat suma de (-) x lei, rezultand o diminuare a venitului in suma de x lei;

- pentru factura x, in rulajul creditor al contului 704 „Venituri din servicii prestate”, societatea a inregistrat suma de x lei, iar pentru factura x reprezentand storno factura x, aceasta a diminuat suma de (-) x lei, rezultand o diminuare a venitului in suma de x lei.

- x lei = in luna decembrie 2016, societatea nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 3 facturi emise catre SC XSRL (inregistrate in contabilitatea sa) si confirmate de aceasta prin raspunsurile date urmare solicitarilor organelor de inspectie fiscale, respectiv:

x.

b- Cheltuielile nedeductibile, conform organelor de inspectie fiscala, in suma de x lei se compun din:

- x lei = garantie de buna executie, stabilita conform contractelor incheiate cu beneficiarii serviciilor prestate, inregistrata eronat de catre societate in contul 667 „Cheltuieli cu sconturile acordate” si care a fost incadrata de catre organele de inspectie fiscala potrivit dispozitiilor art. 26 alin 1 lit b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- x lei = cheltuiala cu servicii de contabilitate, prestate in perioada in care societate avea un salariat cu contract individual de munca, incadrat pe functia de contabil; cheltuiala a fost considerata de catre organele de inspectie fiscala drept cheltuiala nedeductibila, conform dispozitiilor art. 25 alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

2 - Impozitul pe profit in suma de x lei aferent perioadei 01.01.2017 – 31.01.2017, este determinat dupa cum urmeaza:

Venituri conform balantelor/controlului = x lei;

Cheltuieli conform balantelor = x lei;

Cheltuieli nedeductibile conform control = x lei;

Profit impozabil = x lei;

Impozit pe profit = x lei.

Cheltuiala nedeductibila in suma de x lei reprezinta in fapt garantie de buna executie, stabilita conform contractelor incheiate cu beneficiarii serviciilor prestate, inregistrata eronat de catre societate in contul 667 „Cheltuieli cu sconturile acordate” si care a fost incadrata de catre organele de inspectie fiscala potrivit dispozitiilor art. 26 alin 1 lit b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

C - Referitor la TVA in suma de x lei aferenta perioadei 01.11.2016 – 31.05.2019:

TVA in suma de x lei se compune din:

a- x lei reprezentand TVA colectata pentru perioada 01.11.2016 – 14.11.2016, aferenta diminuarii bazei impozabile din facturile nr. x emise catre SC XSRL, cu comisionul de curatenie in santier si TVA aferenta acestui serviciu; comisionul de curatenie a fost considerat de catre organele de inspectie fiscala drept cheltuiala accesorie serviciului prestat de catre contestatara; in acest fel au fost considerate de beneficiarul SC XSRL, respectiv de societatea insasi in cursul anului 2017;

b- x lei reprezentand TVA colectata nedeclarata pentru perioada 15.11.2016 – 31.05.2019, in care societatea avea codul TVA anulat, conform art. 316 alin 11 lit h) din Codul fiscal, care se compune din:

b1- x lei – TVA colectata aferenta diminuarii bazei impozabile din facturile nr. x, cu comisionul de curatenie in santier de 3%;

b2- x lei – TVA colectata provenind din 3 facturi emise catre SC XSRL (inregistrate in contabilitatea sa) si confirmate de aceasta prin raspunsurile date urmare solicitarilor organelor de inspectie fiscale, respectiv:

x

b3- x lei – TVA colectata aferenta bazei impozabile in suma de x lei (nu include sumele anterior analizate) pentru care avea obligatia calcularii, declararii si platii TVA colectata prin declaratia 311.

D- Referitor la impozitul pe dividende in suma de x lei aferent unei baze impozabile in suma de x lei, pentru perioada 27.04.2016 – 31.03.2019:

Baza impozabila in suma de x lei se compune din:

- x lei reprezentand sume pentru care societatea nu a facut dovada detinerii de documente justificative pentru numerarul acordat din casa; pentru aceste sume sunt inregistrate explicatii ca: „Avansuri de trezorerie”, „Dispozitii de plata”, „Casa in lei” si se regasesc in mare parte in debitul contului 542 „Avansuri de trezorerie”. Au fost identificate diferente intre inregistrarile din balantele de verificare si inregistrarile din Registrele Jurnal in rulajul contului 542 „Avansuri de trezorerie”, in aceeasi luna, in acelasi cont, societatea invocand erori materiale provenind din programul de contabilitate;

- x lei reprezentand sume care in extrasul de cont figureaza ca „Retrageri ATM”, iar in evidenta contabila au fost inregistrate in rulajul debitor al contului 627 „Cheltuieli cu servicii bancare si asimilate”;

- x lei reprezentand achizitii de bunuri si servicii care nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii societatii.

Sumele care au fost utilizate in scopul personal al administratorului, asociat unic al SC X SRL, au fost considerate de catre organele de inspectie fiscala drept dividende distribuite persoanelor fizice si impozitate ca atare, potrivit dispozitiilor art. 97 alin 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

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

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de societate:

Organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB este investit sa se pronunte daca aspectele procedurale invocate de societate sunt de natura sa conduca la nulitatea deciziei de impunere atacata.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = impozit pe profit aferent perioadei 01.10.2016 – 31.01.2017;

- x lei = impozit pe veniturile microintreprinderilor aferent perioadei 27.04.2016 – 31.03.2019;
- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = impozit pe veniturile din dividende PF.

Se retine ca, decizia de impunere de mai sus cuprinde atat motivele de fapt, cat si cele de drept avute in vedere de organele de inspectie fiscala la stabilirea fiecareia dintre obligatiilor fiscale respective, acestea fiind pe larg detaliate la paginile 1 – 19 din actul administrativ atacat.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

Prin contestatia formulata, societatea invoca faptul ca prin decizia de impunere atacata, organul fiscal nu a prezentat motivele de fapt si de drept detaliate in baza carora a fost emisa decizia.

Analizând, însă, atât Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AS5FP, cat si Raportul de inspectie fiscala nr. X, rezulta ca, în cuprinsul lor sunt menționate atat motivele de fapt (detaliate), cat si motivele de drept, respectiv actele normative în baza cărora au fost emise.

Se retine ca:

- decizia de impunere cuprinde 19 pagini, iar Raportul de inspectie fiscala cuprinde 46 pagini si un numar de 20 de anexe;
- in legatura cu legalitatea obligatiilor fiscale stabilite de inspectie fiscala in sarcina societatii, organul de solutionare a contestatiei urmeaza sa se pronunte tinand cont de prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza:

„Art. 276 Soluționarea contestației

(1) In 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.”

De altfel, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X a fost emisă potrivit dispozițiilor legale în vigoare, respectiv:

1 - art. 342 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“Art. 342 Acte normative de aplicare

(1) Formulările necesare și instrucțiunile de utilizare a acestora privind administrarea creanțelor fiscale de către organul fiscal central, precum și orice norme sau instrucțiuni necesare aplicării unitare a prezentului cod se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

2 - OPANAF nr. 3709/2015 din 18 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale”.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca decizia de impunere atacată a avut în vedere prevederile legale aplicabile în vigoare, respectiv dispozițiile art. 46 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină actele administrative fiscale.

Prin urmare, argumentația societății cu privire la lipsa din decizia atacată a motivării detaliate a obligațiilor fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală este subiectivă și neîntemeiată. Se reține că aceasta nu prezintă în contestația formulată motivele de drept și nici documente justificative în legătură cu susținerile sale.

De altfel, prezentarea de către organele de inspecție fiscală doar a unora dintre temeiurile de drept avute în vedere la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare nu conduce la anularea rezultatelor verificării ori a actelor încheiate de AS5FP, nefiind întrunite condițiile niciuna din cazurile de nulitate prevăzute de art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“Art. 49 (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată cu privire la acest capat de cerere.

3.2 Referitor la impozit pe veniturile microintreprinderilor în suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozit pe veniturile microintreprinderii in suma de x lei, in conditiile in care argumentele sale nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de x lei aferent perioadei 27.04.2016 – 31.03.2019, se compune din:

1. Impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de x lei aferent perioadei 27.04.2016 – 30.09.2016:

Societatea a inregistrat eronat in contul 667 "Cheltuieli cu sconturile acordate", sume reprezentand garantia de buna executie, in procent de 5% din venitul realizat, conform contractelor incheiate cu partenerii sai si conform facturilor emise de societate, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, motiv pentru care aceasta a calculat eronat baza impozabila a impozitului pe veniturile microintreprinderii, diminuand valoarea impozitului respectiv cu valoarea sumelor inregistrate in contul 667, contrar dispozitiilor art. 53 alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la modul de inregistrare a garantiilor de buna executie, in Registrele Jurnal aferente perioadei respective, explicatia sumelor inregistrate in contul 667 este de "Discount".

Intrucat garantia de buna executie trebuia inregistrata astfel incat sa nu diminueze baza impozabila a impozitului pe veniturile microintreprinderii, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei impozabile cu suma de x lei, rezultand un impozit pe veniturile microintreprinderii suplimentar stabilit in suma de 73 lei (10 lei aferent trimestrului II 2016 si 63 lei aferent trimestrului III 2016).

Referitor la perioada 01.10.2016 – 31.01.2017:

Prin recalcularea veniturilor societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta a depasit in luna decembrie 2016 echivalentul a 100.000 de euro, motiv pentru care, in perioada 01.10.2016 – 31.01.2017, aceasta datoreaza impozit pe profit, conform dispozitiilor art. 47 alin 1 lit c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 1.1 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

2. Impozitul pe veniturile microintreprinderilor in suma de x lei aferent perioadei 01.02.2017 – 31.03.2019, determinata ca diferenta intre impozitul stabilit de organele de inspectie fiscala in suma totala de x lei si impozitul achitat de societate in suma totala de x lei:

Se retine ca:

a- potrivit dispozitiilor art. 47 alin 1 lit c) si art. 48 alin 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societatea avea obligatia inregistrarii de la platitor pe impozitul pe profit la platitor pe impozitul pe veniturile microintreprinderii;

b- potrivit mentiunilor din RIF si din Anexa nr. 10 a RIF-ului, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- impozitul declarat de societate este in suma de x lei;
- impozitul achitat de societate este in suma de x lei;
- impozitul stabilit conform controlului este in suma de x lei;
- impozitul stabilit suplimentar de organul fiscal este in suma de x lei;
- diferenta de achitat este in suma de x lei.

c- impozitul stabilit suplimentar de organul fiscal in suma de x lei se compune din:

- (-) xlei = impozit declarat in plus de societate pentru trim I 2017; societatea a declarat in declaratia 100 aferenta perioadei ianuarie – martie 2017, un impozit in suma de x lei aferent unei baze impozabile in suma de x lei; suma include si perioada 01.01.2017 – 31.01.2017, in care contribuabila a avut obligatii ca platitor de impozit pe profit;

- x = impozitul aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x aferenta trim II 2017; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2017, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul este in suma de x lei;

- x = impozitul aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x lei aferenta trim I 2018; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2017, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei si nu in suma de x lei;

- xlei = impozitul aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x aferenta trim III 2018, societatea a inregistrat eronat in evidenta contabila factura nr. x emisa catre XSRL a carei valoare este in suma de x lei si nu in suma de x lei; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii septembrie 2018, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei;

- x = impozit aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x lei aferenta trim IV 2018; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii Decembrie 2018 si a declarat in declaratia 100, impozit pe venit in suma de x lei; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei si nu in suma de x lei;

- x = impozit aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x lei aferenta trim I 2019; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2017, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de xlei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de 321.550 lei, iar impozitul corect este in suma de xx lei si nu in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 51 si art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 5.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

„Art. 51 - Cotele de impozitare

(1) Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

a) 1% pentru microîntreprinderile care au peste 2 salariați, inclusiv;

b) 2% pentru microîntreprinderile care au un salariat;

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

“SECȚIUNEA a 5-a - Baza impozabilă

5. (1) Baza impozabilă asupra căreia se aplică cotele de impozitare prevăzute la art. 51 alin. (1) și (2) din Codul fiscal este reprezentată de totalul veniturilor trimestriale care sunt înregistrate în creditul conturilor din clasa a 7-a Conturi de venituri, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad categoriile de venituri menționate la art. 53 alin. (1) și se adaugă elementele menționate la art. 53 alin. (2) din Codul fiscal.”

„Art. 53 - Baza impozabilă

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

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- d) veniturile din subvenții;
- e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- 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.

(2) Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă determinată potrivit alin. (1) se adaugă următoarele:

a) valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

b) în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care își încetează existența, diferența favorabilă 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, înregistrate cumulativ de la începutul anului;

c) rezervele, cu excepția celor reprezentând facilități fiscale, reduse sau anulate, reprezentând rezerva legală, rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației rezervei, distribuirii acesteia către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv;

d) rezervele reprezentând facilități fiscale, constituite în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, care sunt utilizate pentru

majorarea capitalului social, pentru distribuire către participanți sub orice formă, pentru acoperirea pierderilor sau pentru oricare alt motiv. În situația în care rezervele fiscale sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea bazei impozabile ca urmare a lichidării.

(3) În cazul în care o microîntreprindere achiziționează case de marcat, valoarea de achiziție a acestora se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care au fost puse în funcțiune, potrivit legii.”

Potrivit dispozițiilor legale de mai sus, rezulta ca persoanele juridice romane care au statut de microîntreprindere aplica sistemul de impozitare prevazut de Titlul III din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare. Impozitul aplicat veniturilor obtinute de microîntreprinderi se calculeaza prin inmultirea bazei impozabile, mai putin veniturile prevazute expres la art. 53, cu o cota cuprinsa intre 1% si 3%, dupa caz.

Baza impozabila se refera numai la venituri, fara sa se tina cont de cheltuielile inregistrate in evidenta contabila. Deductibilitatea cheltuielilor are relevanta din punct de vedere fiscal doar in raport cu societatile platitoare de impozit pe profit, nu si cu cele platitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Regula este ca toate inregistrarile sa respecte prevederile Legii societatilor nr. 31/1990, cu modificarile ulterioare, reglementarile contabile in vigoare aprobate prin Legea contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile ulterioare si ale altor acte normative emise in aplicarea acestora (OMFP nr. 1802/2014 cu modificarile ulterioare).

Cheltuielile inregistrate in evidenta contabila reprezinta cheltuieli ale afacerii si vor diminua profitul contabil fara implicatii in modul de determinare a bazei impozabile a microîntreprinderilor.

In speta, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii un impozit pe veniturile microîntreprinderilor in suma de x lei aferent perioadei 27.04.2016 – 31.03.2019, care se compune din:

1. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor in suma de 73 lei aferent perioadei 27.04.2016 – 30.09.2016:

Societatea a inregistrat eronat in contul 667 “Cheltuieli cu sconturile acordate”, sume reprezentand garantia de buna executie, in procent de 5% din venitul realizat, conform contractelor incheiate cu partenerii sai si conform facturilor emise de societate, puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, motiv pentru care aceasta a calculat eronat baza impozabila a impozitului pe veniturile microîntreprinderii, diminuand valoarea impozitului respectiv cu valoarea sumelor inregistrate in contul 667, contrar dispozițiilor art. 53 alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la modul de inregistrare a garantiilor de buna executie, in Registrele Jurnal aferente perioadei respective, explicatia sumelor inregistrate in contul 667 este de “Discount”.

Intrucat garantia de buna executie trebuia inregistrata astfel incat sa nu diminueze baza impozabila a impozitului pe veniturile microîntreprinderii, organele de inspectie fiscala au procedat la reintregirea bazei impozabile cu suma de 17.500 lei, rezultand un impozit pe veniturile microîntreprinderii suplimentar stabilit in suma de 73 lei (10 lei aferent trimestrului II 2016 si 63 lei aferent trimestrului III 2016).

2. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor in suma de x lei aferent perioadei 01.02.2017 – 31.03.2019, determinata ca diferenta între impozitul stabilit de organele de

inspectie fiscala in suma totala de x lei si impozitul achitat de societate in suma totala de x lei:

Se retine ca:

a- potrivit dispozitiilor art. 47 alin 1 lit c) si art. 48 alin 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societatea avea obligatia inregistrarii de la platitor pe impozitul pe profit la platitor pe impozitul pe veniturile microintreprinderii;

b- potrivit mentiunilor din RIF si din Anexa nr. 10 a RIF-ului, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- impozitul declarat de societate este in suma de x lei;
- impozitul achitat de societate este in suma de x lei;
- impozitul stabilit conform controlului este in suma de x lei;
- impozitul stabilit suplimentar de organul fiscal este in suma de x lei;
- diferenta de achitat este in suma de x lei.

c- impozitul stabilit suplimentar de organul fiscal in suma de x lei se compune din:

- (-) x lei = impozit declarat in plus de societate pentru trim I 2017; societatea a declarat in declaratia 100 aferenta perioadei ianuarie – martie 2017, un impozit in suma de x lei aferent unei baze impozabile in suma de x lei; suma include si perioada 01.01.2017 – 31.01.2017, in care contribuabila a avut obligatii ca platitor de impozit pe profit;

- x = impozitul aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x aferenta trim II 2017; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2017, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul este in suma de x lei;

- x = impozitul aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x lei aferenta trim I 2018; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2017, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de 5.889 lei si nu in suma de 2.077 lei;

- x lei = impozitul aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de xaferenta trim III 2018, societatea a inregistrat eronat in evidenta contabila factura nr. x emisa catre XSRL a carei valoare este in suma de x lei si nu in suma de x lei; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii septembrie 2018, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in declaratia 100; baza impozabila, conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei;

- x = impozit aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x lei aferenta trim IV 2018; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii Decembrie 2018 si a declarat in declaratia 100, impozit pe venit in suma de x lei; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei si nu in suma de x lei;

- x = impozit aferent diminuarii de catre societate a bazei impozabile cu suma de x lei aferenta trim I 2019; societatea a inregistrat in balanta de verificare aferenta lunii iunie 2017, respectiv in rulajul contului 698 - cheltuieli cu impozitul pe venit si alte impozite si al contului 441.8 – Impozit pe venit, suma de x lei, pe care a declarat-o in

declaratia 100; baza impozabila, conform societatii si conform dispozitiilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal este in suma de x lei, iar impozitul corect este in suma de x lei si nu in suma de x lei.

Se retine ca:

I. Potrivit precizarilor din referatul cauzei, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada verificata, care cuprinde perioadele 27.04.2016 – 30.09.2016 si 01.02.2017 – 31.03.2019, **societatea a avut un comportament fiscal neunitar** in legatura cu modul de constituire a bazei impozabile a impozitului pe veniturile microintreprinderii si cu modalitatea de declarare a acestei categorii de impozit.

Astfel, conform datelor centralizate in Anexa 1 a Raportului de inspectie fiscala:

- in perioada in perioada 27.04.2016 – 30.09.2016, societatea a diminuat baza impozabila cu sumele reprezentand garantia de buna executie inregistrate eronat in contul 667 "Cheltuieli cu sconturile acordate";

- in trimestrul I 2017, nu a diminuat baza impozabila cu sumele inregistrate in contul 667;

- in toate celelalte perioade de raportare in care a datorat impozit pe veniturile microintreprinderii, societatea a declarat si achitat un impozit mai mic decat cel legal datorat in raport de veniturile inregistrate in evidenta contabila.

II. Prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept si nici nu a prezentat documente justificative cu privire la impozitul pe veniturile microintreprinderii stabilit suplimentar de organul fiscal in suma de x, respectiv impozitului ramas de plata individualizat prin decizia de impunere atacata in suma de x lei, contrar prevederilor art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicat, potrivit carora:

“**Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“**Art. 280.** - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

«**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.»

Potrivit doctrinei, 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*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel 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 îi revine**. Sarcina probei nu implică un drept al acestuia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul (...) în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

În baza celor precizate, a documentelor anexate la dosarul cauzei, a prevederilor legale în vigoare în perioada verificată și întrucât **societatea nu a prezentat o altă situație de fapt și de drept decât cea consemnată de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală și nici nu a depus vreun document în acest sens**, deși avea această posibilitate, conform dispozițiilor art. 276 lin 4 din Codul de procedura fiscală, urmează a se **respinge contestația formulată de SC X SRL în legătura cu impozitul pe veniturile microintreprinderii în suma de x lei** individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de AS5FP.

3.3 Referitor la impozitul pe profit în suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozit pe profit în suma de x lei, în condițiile în care argumentele sale nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, referitor la impozitul pe profit în suma de x lei x aferent perioadei 01.10.2016 – 31.01.2017:

Prin recalcularea veniturilor societății s-a constatat că aceasta a depășit în luna decembrie 2016 echivalentul a 100.000 de euro, motiv pentru care, începând cu data de 01.10.2016, datorează impozit pe profit.

1 - Impozitul pe profit în suma de x lei aferent perioadei 01.10.2016 – 31.12.2016, este determinat după cum urmează:

- Venituri conform balanțelor = x lei;
- Veniturile neînregistrate, conform control = x lei;
- Cheltuieli conform balanțelor = x lei;
- Cheltuieli nedeductibile conform control = x lei;
- Profit impozabil = x lei;
- Impozit pe profit = x lei.

a- Veniturile neinregistrate, conform organelor de inspectie fiscala, in suma de x lei se compun din:

- x lei = societatea a diminuat la inregistrarea facturilor de storno, sume mai mari fata de sumele din facturile emise initial, in rulajul creditor al contului 704 „Venituri din servicii prestate”, contrar dispozitiilor OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate.

Astfel:

- pentru factura x, in rulajul creditor al contului 704 „Venituri din servicii prestate”, societatea a inregistrat suma de x lei, iar pentru factura x reprezentand storno factura x, aceasta a diminuat suma de (-) x lei, rezultand o diminuare a venitului in suma de x lei

- pentru factura x, in rulajul creditor al contului 704 „Venituri din servicii prestate”, societatea a inregistrat suma de x lei, iar pentru factura x reprezentand storno factura x, aceasta a diminuat suma de (-) x lei, rezultand o diminuare a venitului in suma de x lei.

- x lei = in luna decembrie 2016, societatea nu a inregistrat in evidenta contabila un numar de 3 facturi emise catre SC XSRL (inregistrate in contabilitatea sa) si confirmate de aceasta prin raspunsurile date urmare solicitarilor organelor de inspectie fiscale, respectiv:

x

b- Cheltuielile nedeductibile, conform organelor de inspectie fiscala, in suma de x lei se compun din:

- x lei = garantie de buna executie, stabilita conform contractelor incheiate cu beneficiarii serviciilor prestate, inregistrata eronat de catre societate in contul 667 „Cheltuieli cu sconturile acordate” si care a fost incadrata de catre organele de inspectie fiscala potrivit dispozitiilor art. 26 alin 1 lit b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- x lei = cheltuiala cu servicii de contabilitate, prestate in perioada in care societate avea un salariat cu contract individual de munca, incadrat pe functia de contabil; cheltuiala a fost considerata de catre organele de inspectie fiscala drept cheltuiala nedeductibila, conform dispozitiilor art. 25 alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

2 - Impozitul pe profit in suma de x lei aferent perioadei 01.01.2017 – 31.01.2017, este determinat dupa cum urmeaza:

Venituri conform balantelor/controlului = x lei;

Cheltuieli conform balantelor = x lei;

Cheltuieli nedeductibile conform control = x lei;

Profit impozabil = x lei;

Impozit pe profit = x lei.

Cheltuiala nedeductibila in suma de x lei reprezinta in fapt garantie de buna executie, stabilita conform contractelor incheiate cu beneficiarii serviciilor prestate, inregistrata eronat de catre societate in contul 667 „Cheltuieli cu sconturile acordate” si care a fost incadrata de catre organele de inspectie fiscala potrivit dispozitiilor art. 26 alin 1 lit b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

In drept, conform dispozitiilor art. 19, art. 26 alin 1 lit b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct. 5, 19 alin 2 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

Codul fiscal:

„Art. 19 - Reguli generale

(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.”

Norme metodologice

“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.”

„Art. 26 - Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

(...) b) **provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților.** Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se deduc trimestrial/anual numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului/anului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în convențiile încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate”.

Norme metodologice:

„19 (2) În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane **se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucru;**

b) **înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract (...).**

Față de prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca:

- provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial/anual numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului/anului, respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate;

- pentru lucrările de construcții-montaj, provizioanele pentru garanții de bună execuție se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor acceptate de beneficiar, iar înregistrarea la venituri a acestor provizioane se efectuează pe măsura efectuării remedierilor sau la expirarea perioadei de garanție.

- in ceea ce privește cheltuielile cu provizioanele constituite pentru garanții de bună execuție acordate clienților la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate, **înregistrate pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil**, se reține că, **pe măsura efectuării remedierilor sau la expirarea perioadei de garanție persoana impozabilă avea obligația înregistrării acestora pe venituri cu condiția reflectării acceptării lucrărilor de către beneficiar**;

- nu se poate constitui provizion ulterior perioadei în care societatea a încasat sumele cu titlu de garanții de bună execuție și a înregistrat pe venituri impozabile lucrările executate și acceptate de beneficiar.

Or, in speta, in ceea ce privește suma de 15.277 lei (12.562 lei + 2.715 lei) reprezentând garanție de buna executie, stabilita conform contractelor incheiate cu beneficiarii serviciilor prestate, **societatea a înregistrat aceste sume eronat in contul 667 „Cheltuieli cu sconturile acordate”**.

De altfel, aceasta nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei a unei situatii din care sa rezulte provizioanele constituite, lucrările de remediere efectuate în cadrul acestora și data la care a expirat perioada de garanție pe fiecare lucrare în parte, cuantumul acestora, perioada executării etc, motiv pentru care nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia societatii potrivit careia *“reincadrarea garantiilor de buna executie ca fiind cheltuiala nedeductibila nu este sustinuta de prevederile Codului fiscal”*.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se înregistrează la cheltuieli, conform art.16 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, „(1) Anul fiscal este anul calendaristic”. Ca urmare, cheltuielile care intră în calculul profitului impozabil pe perioada fiscală trebuie să fie aferente perioadei fiscale în cauză.

Deși, prevederile legale nu impun conditia identitatii de perioada intre data executarii lucrarilor si data constituirii provizionului pe cheltuieli, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu provizioanele se efectuează în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare și ale OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în vigoare pe anul 2016 și 2017, în anul fiscal în care a avut loc înregistrarea pe venituri a lucrărilor executate și acceptate de beneficiar. Ulterior constituirii provizioanelor pentru garanții de bună execuție acordate clienților acestea se trec pe venituri, pe măsura efectuării remedierilor în perioada de garanție sau la expirarea perioadei de garanție.

Prin urmare, prezentarea unor argumente cu caracter general nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, acestea trebuind susținute cu documente și calcule reale bazate pe date din evidența contabilă.

Trebuie subliniat ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept cu privire la:

- stabilirea obligatiei de a deveni platitor de impozit pe profit incepand cu data de 01.10.2016, urmare depasirii plafonului minim legal (echivalentul a 100.000 de euro) in luna decembrie 2016;

- impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de x aferent unei baze impozabile in suma totala de x,
contrar prevederilor art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicat, potrivit carora:

“ **Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“**Art. 280.** - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

«**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.»

Potrivit doctrinei, 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*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel 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 îi revine**. Sarcina probei nu implică un drept al acestuia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul (...) în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Drept pentru care, urmeaza a se **respinge contestatia formulata de SC X SRL in legatura cu impozitul pe profit in suma de x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AS5FP.

3.4 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele sale nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala:

1. Societatea a depasit plafonul de scutire cu privire la TVA in luna septembrie 2016. Aceasta figureaza ca platitoare de TVA in perioada 01.11.2016 – 14.11.2016, intrucat prin Decizia nr. 122652/04.11.2016, comunicata la data de 14.11.2016, organul fiscal competent i-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA in baza dispozitiilor art. 316 alin 11 lit h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Conform datelor inregistrate pe site-ul ANAF, <https://www.anaf.ro/RegistruTVA>, societatea a fost reinregistrata în scopuri de TVA de-abia începând din data de **17.01.2020**.

2. Societatea avea obligatia de a colecta **TVA in suma de x lei aferenta perioadei 01.11.2016 – 31.05.2019**, care se compune din:

a- x lei reprezentand TVA colectata pentru perioada 01.11.2016 – 14.11.2016, aferenta diminuarii bazei impozabile din facturile nr. x si x emise catre SC XSRL, cu comisionul de curatenie in santier si TVA aferenta acestui serviciu; comisionul de curatenie a fost considerat de catre organele de inspectie fiscala drept cheltuiala accesorie serviciului prestat de catre contestatara; in acest fel au fost considerate de beneficiarul SC XSRL, respectiv de societatea insasi in cursul anului 2017;

b- x lei reprezentand TVA colectata nedeclarata pentru perioada 15.11.2016 – 31.05.2019, in care societatea avea codul TVA anulat, conform art. 316 alin 11 lit h) din Codul fiscal, care se compune din:

b1- x lei – TVA colectata aferenta diminuarii bazei impozabile din facturile nr. x, cu comisionul de curatenie in santier de 3%;

b2- x lei – TVA colectata provenind din 3 facturi emise catre SC XSRL (inregistrate in contabilitatea sa) si confirmate de aceasta prin raspunsurile date urmare solicitarilor organelor de inspectie fiscale, respectiv:

x

b3- x lei – TVA colectata aferenta bazei impozabile in suma de x lei (nu include sumele anterior analizate) pentru care avea obligatia calcularii, declararii si platii TVA colectata prin declaratia 311.

In legatura cu acest capat de cerere, societatea invoca numai urmatoarele aspecte:

a. Conduita fiscala a societatii in legatura cu diminuarea bazei impozabile a TVA cu valoarea comisionului de curatenie de 3% a fost corecta. Acest comision a fost agreat de catre parti prin contractele de prestari servicii incheiate intre parti.

Cum pentru fiecare situatie de lucrari s-a incheiat o factura, era evident ca acel comision de curatenie va fi scazut din valoarea facturii.

b. Referitor la obligatia societatii de a colecta TVA in perioada in care avea codul TVA anulat, interpretarea data de organele de inspectie fiscala este partial eronata, intrucat dispozitiile art. 11 alin 8 din Codul fiscal nu preved obligatia societatii de a colecta TVA, ci doar posibilitatea/optiunea ca, in cazul in care tranzactia respectiva este consimtita intre parti ca fiind cu TVA, numai atunci contribuabilul are obligatia sa colecteze TVA.

Inclusiv organele de control au subliniat ca societatea a emis eronat facturi fiscale cu TVA, desi nu mai figura ca platitoare de TVA.

3.4.1 Referitor la obligatia de a colecta TVA pe perioada cand societatea a avut codul de inregistrare in scopuri de TVA anulat conform dispozitiilor art. 316 alin 11 lit h) din Codul fiscal:

In drept, conform dispozitiilor art. 11 alin 8 si art. 316 alin 11 lit h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct. 30 alin 5 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (art. 286), in vigoare pe intreaga perioada supusa impunerii:

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

„**Art. 316** (11) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

(...) h) dacă persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, supusă înmatriculării la registrul comerțului, **prezintă risc fiscal ridicat**. Prin ordin al președintelui A.N.A.F. se stabilesc criteriile pentru evaluarea riscului fiscal.

In speta, societatea figureaza ca platitoare de TVA doar in perioada 01.11.2016 – 14.11.2016, intrucat prin Decizia nr. x, comunicata la data de 14.11.2016, organul fiscal competent i-a anulat inregistrarea in scopuri de TVA in baza dispozitiilor art. 316 alin 11 lit h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, intrucat, incepand cu data de 15.11.2016, i s-a anulat codul de TVA din oficiu de catre organele fiscale, rezulta ca aceasta **nu beneficiază** pe perioada 15.11.2016 – 31.05.2019 verificata, **de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate si, in acelasi timp, este **supusa obligației de plată a TVA colectata** aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Dispozitiile art. 11 alin 8 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal **reglementeaza expres obligatia de a colecta TVA aferenta tuturor operatiunilor taxabile** desfășurate în perioada in care i s-a anulat codul de TVA din oficiu de catre organele fiscale; in acest sens, se stipuleaza ca *“persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. h), (...) **sunt supuse obligației de plată a TVA colectate**, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.”*

Prin urmare, obligatia colectarii TVA **este imperativa si se refera la toate operatiunile taxabile** desfasurate de societate in perioada 15.11.2016 – 31.05.2019 si **nu reprezinta o optiune agreata de parti in legatura cu anumite operatiuni taxabile desfasurate**, asa cum eronat sustine societatea.

2. In legatura cu modalitatea de emitere a facturilor in perioada 15.11.2016 – 31.05.2019, trebuie subliniat ca:

Legislatia in domeniul TVA nu contine dispozitii cu privire la modalitatea de emitere a facturilor de catre contribuabilii carora le-a fost anulat codul de inregistrare in scopuri de TVA conform dispozitiilor 316 alin. (11) lit. h) din Codul fiscal (*persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, supusă înmatriculării la registrul comerțului, **prezintă risc fiscal ridicat***).

Legislatia reglementeaza numai obligatia acestor persoane de a plati la bugetul de stat sume egale cu TVA care ar fi trebuit colectata daca aleg sa realizeze in continuare operatiuni in sfera TVA, ca masura sanctionatorie.

In ceea ce priveste inscrierea TVA in facturile emise de persoanele cu codul de TVA anulat, trebuie subliniat ca **acest aspect este la latitudinea persoanelor implicate**, respectiv furnizor/prestator si client, in functie de contractele incheiate si intelegerea acestora cu privire la partea care urmeaza sa suporte costul cu sumele datorate de furnizor/prestator catre bugetul de stat, cu caracter sanctionatoriu si nerecuperabile prin mecanismul TVA. In acelasi sens este si punctul de vedere exprimat prin adresa nr. 691848/01.07.2016 emisa de Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul ANAF, atasata la dosarul cauzei.

De altfel, prin HG nr. 284/2017 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, la capitolul II "Reguli de aplicare generală", după secțiunea a 2-a s-a introdus o nouă secțiune, secțiunea 2¹, alcătuită din punctul 5¹, prin care legiuitorul a reglementat o multitudine de situatii, in funcție de modalitatea în care au acționat persoanele impozabile pe perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat în baza prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal, respectiv în baza prevederilor art. 153 alin. (9) lit. a) - e) și h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 1 ianuarie 2016 si care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) din Codul fiscal începând cu 1 ianuarie 2017.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a se dispune **respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL, cu privire la acest capat de cerere.**

3.4.2 Referitor la diminuarea bazei impozabile si implicit a TVA colectata cu contravaloarea serviciilor de curatenie in santier, conform contractului de prestari servicii manopera forta de munca nr. C132/06.06.2016 incheiat cu SC XSRL:

In drept, conform dispozitiilor art. 271 alin 2, art. 280 alin 4, art. 286 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct. 23 alin 1 pct. 30 alin 5 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (art. 286), in vigoare pe intreaga perioada supusa impunerii:

Codul fiscal

“Art. 271. - (2) **Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective**”.

“**Art. 280.** - (4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei”.

Norme metodologice

„**23. (1)** Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, conform prevederilor art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, trebuie determinate:

a) natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;

b) **În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator.**

Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan;

c) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică.”

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

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

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

(...) 3) **Baza de impozitare cuprinde următoarele:**

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

b) **cheltuielile accesorii**, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.”

Norme metodologice:

„**30. (5)** În sensul art. 286 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, **orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat.** Există o singură livrare/prestare în cazul în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând tranzacția principală, în timp ce unul sau mai multe elemente trebuie considerate cheltuieli accesorii care beneficiază de tratamentul fiscal al tranzacției principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutițiile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. Furnizorul/prestatorul nu poate aplica structura de comisionar prevăzută la pct. 31 alin. (4) pentru a refactura cheltuieli accesorii și nici pentru a refactura cheltuieli cu impozite și taxe conform prevederilor alin. (4).”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca:

- baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce reprezintă contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

- orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat; cheltuielile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al tranzacției principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutițiile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate.

- o livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator.

În speta, în data de 06.06.2016 a fost încheiat Contractul de prestări servicii manopera forta de munca nr. x între XSRL, în calitate de antreprenor și X SRL, în calitate de executant, având ca obiect executarea unor categorii de lucrări de construcții la obiectivul de investiții x aflat în proprietatea x SRL, în calitate de angajator.

Conform pct 3 din contract: “Valoarea contractului, condiții și modalități de plată:

3.1 Valoarea lucrărilor se va determina în funcție de cantitățile real executate, confirmate pe atasament de seful de șantier al antreprenorului la prețurile unitare (...).

3.2 **Pretul include și următoarele costuri:**

- costul tuturor acelor lucrări pe care executantul le va executa datorită eventualelor neconformități sesizate pe parcursul lucrărilor (...)

- **costul efectuării acelor activități** care, deși nu sunt specificate expres de documentație, **se cuvine a fi executate** în vederea îndeplinirii nivelului calitativ menționat în contract și solicitat de antreprenor și pe care executantul le cunoaște din experiența sa profesională.

5. Decontarea lucrărilor

(...) 5.4 Din fiecare situație de lucrări, **antreprenorul va reține 3% din valoarea situației de lucrări pentru întreținerea curățeniei în șantier.**”

De asemenea, conform Anexei 3 “Conventie privind securitatea muncii, situatii de urgenta si protectia mediului”:

- cap II “**Obligatiile executantului**”:

“16. Pe durata executiei lucrarilor, va asigura curatenia si deblocarea cailor de acces si circulatie si a locurilor de munca, prin inlaturarea, colectarea si transportul deseurilor rezultate din activitatea proprie. (...)”

22. Supravegherea lucrarilor privind pastrarea ordinii si curateniei la locul de munca. (...)”

- cap III- Dispozitii finale

Art. 2 Pe durata executarii lucrarilor, **personalul de executie al executantului are, dar nu limitativ, urmatoarele obligatii:**

(...) s) **Isi asuma raspunderea si responsabilitatea asupra tuturor deseurilor rezultate din activitatile proprii, inclusiv asupra acelor rezultate prin utilizarea diverselor materiale aduse in amplasament in scopul derularii activitatii. (...)”**

Din analiza clauzelor contractuale si a documenteleor atasate la dosarul cauzei, contrar sustinerilor din contestatie, rezulta ca:

- executantul, SC X SRL, este cel care asigura curatenia si deblocarea cailor de acces si circulatie si a locurilor de munca, prin inlaturarea, colectarea si transportul deseurilor rezultate din activitatea proprie;

- faptul ca in contract se stipuleaza ca antreprenorul va retine 3% din valoarea situatiei de lucrari pentru intretinerea curateniei in santier, nu inseamna ca serviciile de curatenie cad in sarcina antreprenorului;

- serviciile de curatenie in santier prestate de executant nu constituie pentru antreprenor un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de executarea lucrarilor principale realizate de executant;

- pe factura emisă de SC X SRL se menționează contravaloarea lucrarilor de constructie, din care se scad in mod eronat si nelegal serviciile de curatenie. Astfel, contestatara reduce nejustificat baza de impozitare a TVA, in conditiile in care aceasta trebuie sa cuprinda “tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț”, conform dispozitiilor art. 286 alin 1 din Codul fiscal;

- serviciile de curatenie sunt in fapt cheltuieli ce ar trebui facturate de SC XSRL si inregistrate ca atare in cheltuieli, fara a se afecta baza de impozitare pentru TVA.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a se dispune **respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL, cu privire la acest capat de cerere.**

Avand in vedere retinerile de la pct. 3.4.1 si 3.4.2 din prezenta decizie, urmeaza a se dispune **respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AS5FP.

3.5 Referitor la impozitul pe dividende in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datorează impozit pe veniturile din dividende aferente sumelor ridicate de asociați din caseria societății, in conditiile in care aceasta nu a facut dovada utilizării sumelor respective în scopul desfășurării activității economice a societății.

În fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozitul pe dividende in suma de x lei aferent unei baze impozabile in suma de x lei, pentru perioada 27.04.2016 – 31.03.2019:

Baza impozabila in suma de x lei se compune din:

- x lei reprezentand sume pentru care societatea nu a facut dovada detinerii de documente justificative pentru numerarul acordat din casa; pentru aceste sume sunt inregistrate explicatii ca: „Avansuri de trezorerie”, „Dispozitii de plata”, „Casa in lei” si se regasesc in mare parte in debitul contului 542 „Avansuri de trezorerie”; au fost identificate diferente intre inregistrarile din balantele de verificare si inregistrarile din Registrele Jurnal in rulajul contului 542 „Avansuri de trezorerie”, in aceeasi luna, in acelasi cont, societatea invocand erori materiale provenind din programul de contabilitate;

- x lei reprezentand sume care in extrasul de cont figureaza ca „Retrageri ATM”, iar in evidenta contabila au fost inregistrate in rulajul debitor al contului 627 „Cheltuieli cu servicii bancare si asimilate”;

- x lei reprezentand achizitii de bunuri si servicii care nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii societatii.

Sumele care au fost utilizate in scopul personal al administratorului, asociat unic al SC X SRL, au fost considerate de catre organele de inspectie fiscala drept dividende distribuite persoanelor fizice si impozitate ca atare, potrivit dispozitiilor art. 97 alin 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, conform dispozitiilor:

- art. 1 pct 11, art. 11 alin 1 si art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 4 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în perioada supusa verificarii:

Codul fiscal:

“**Art. 7** - Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) 11. **dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică**, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;

f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.”

“**Art. 11** - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) **La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.**

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

Norme metodologice:

“4. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege **orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.** În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

Codul fiscal:

“**Art. 97** Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv **se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final.** Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, **odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori.** Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/ asociaților/ investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.”

- art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991:

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

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

- pct. 57, pct. 306 si pct. 597 din OMFP nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

“57. – (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

“306. – (1) Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 „Avansuri de trezorerie“, respectiv contul 461 „Debitori diverși“, în cazul terților).”

“597. – (1) La reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate se are în vedere conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor și politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă.”

În speta, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozitul pe dividende în suma de x lei aferent unei baze impozabile în suma de 3.201.684 lei, pentru perioada 27.04.2016 – 31.03.2019:

Baza impozabilă în suma de 3.201.684 lei se compune din:

- x lei reprezentând sume pentru care societatea nu a făcut dovada deținerii de documente justificative pentru numerarul acordat din casa; pentru aceste sume sunt înregistrate explicatii ca: „Avansuri de trezorerie”, „Dispoziții de plată”, „Casa în lei” și se regasesc în mare parte în debitul contului 542 „Avansuri de trezorerie”; au fost identificate diferențe între înregistrările din balanțele de verificare și înregistrările din Registrele Jurnal în rulajul contului 542 „Avansuri de trezorerie”, în aceeași lună, în același cont, societatea invocând erori materiale provenind din programul de contabilitate;

- x lei reprezentând sume care în extrasul de cont figurează ca „Retrageri ATM”, iar în evidența contabilă au fost înregistrate în rulajul debitor al contului 627 „Cheltuieli cu servicii bancare și asimilate”;

- x lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii care nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității societății.

Conform precizărilor din referatul cauzei, organele de inspecție fiscală au analizat extrasele de cont aferente perioadei verificate, sincronizând înregistrările din

Fisa ct 5121 – Banca in lei. Inregistrările eronate au fost centralizate in Anexa 14 a raportului de inspectie fiscala.

De asemenea, sumele care au fost constatate ca fiind utilizate in scopul personal al asociatului societatii reprezinta, in fapt, achizitii de alimente, carbuni, contravaloare cursuri pentru care nu s-a facut dovada ca sunt urmate de un angajat al societatii, achizitie de mobilier si aer conditionat (care nu figureaza inregistrate in Registrul Mijloacelor Fixe sau ca obiecte de inventar), suport TVA, gazon (adresa de domiciliu fiscal este un apartament), led-uri (achizitie pentru care a fost acceptat un numar de facturi).

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii explicatii si documente justificative cu privire la diferentele existente intre sumele inregistrate in soldul contului 542 „Avansuri de trezorerie”, inregistrate in Balanta de verificare si in Registrul Jurnal, precum si cele inregistrate in Fisa contului 5311 „Casa in lei”, sume avand explicatia „Avansuri de trezorerie.

Societatea a justificat sumele inregistrate in contul 542 cu dispozitii de plata, in legatura cu care nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala si nici a organului de solutionare a contestatiei alte documente justificative care sa probeze scopul tranzactiilor.

Prin urmare, sumele care au fost utilizate in scopul personal al administratorului, asociat unic al SC X SRL, au fost considerate de catre organele de inspectie fiscala drept dividende distribuite persoanelor fizice si impozitate ca atare, potrivit dispozitiilor art. 97 alin 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Societatea nu a prezentat nici în timpul inspectiei fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației documente care să probeze că sumele ridicate din casierie și din avansuri de trezorerie in perioada supusa inspectiei fiscale de asociatul unic au fost folosite în scopul desfășurării activității economice a societății, deși așa cum prevede art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

2. Din analiza evidentelor contabile si a declaratiilor depuse de societate, organele de inspectie fiscala au constatat o multitudine de neregularitati si abateri de la legislatia financiar – contabila, pe care contribuabila nu le contesta si pe care le justifica prin invocarea “existentei unei probleme a programului de contabilitate”.

3. Astfel cum a fost aratat anterior, contrar sustinerilor din contestatie, organele de inspectie fiscala au justificat atat in fapt, cat si in drept reincadrarea sumelor care au fost utilizate in scopul personal al administratorului, asociat unic al SC X SRL.

4. In baza principiului prelevanței economicului asupra juridicului, acordarea de avansuri către administratori/asociați poate fi reconsiderată astfel încât să reflecte conținutul economic al unor astfel de operațiuni, în condițiile în care nu există nicio

justificare dovedită cu documente. Astfel, din punct de vedere fiscal, organele fiscale pot reîncadra tranzacțiile dintre societate și persoanele afiliate (asociații).

5. În condițiile în care, începând cu data de 01.01.2016, în legătură cu bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia sunt aplicabile dispozițiile art. 114 “Definirea veniturilor din alte surse” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prin reîncadrarea acestor sume ca fiind dividende distribuite persoanelor fizice și impozitate ca atare, potrivit dispozițiilor art. 97 alin 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societății i s-a creat o situație mai favorabilă, motiv pentru care, conform art. 276 alin 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“**Art. 276** (3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”

Față de cele mai sus prezentate, urmează a se dispune **respingerea ca neintemeiată și nesustinută cu documente a contestației formulate de SC X SRL, cu privire la impozitul pe dividende în suma de x lei** individualizat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de AS5FP.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge contestația formulată **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de AS5FP, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

- x lei = impozit pe profit aferent perioadei 01.10.2016 – 31.01.2017;
- x lei = impozit pe veniturile microintreprinderilor aferent perioadei 27.04.2016 – 31.03.2019;
- x lei = TVA stabilită suplimentar de plată;
- x lei = impozit pe veniturile din dividende PF.

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