

DECIZIA NR. 135/2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X
înregistrată la D.G.R.F.P. W sub nr. 2011/27.01.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice W a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 2433/22.01.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. W sub nr. 2011/27.01.2020, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la O.R.C. X sub nr. JX55/1993, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Parângului, nr. 10, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 698/14.01.2020, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.11.2019 și **are ca obiect suma totală de X1 lei, din care X2 lei impozit pe veniturile microîntreprinderii, X3 lei impozit pe profit și X4 lei TVA.**

Conform documentelor la dosar, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2019, respectiv data de **04.12.2019**, conform adresei de înaintare anexate în copie la dosarul contestației și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **14.01.2020**.

Contestația este formulată prin avocat, dl MM, la dosar fiind anexată în original Împuternicirea avocațială nr. 9711/30.12.2019 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice W, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, prin avocat împuternicit.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal pentru obligațiile stabilite suplimentar, aducând în susținere următoarele motivații:

1) În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că organele de control au constatat că pe parcursul perioadei 2014- 2018 în evidența contabilă nu au fost înregistrate veniturile aferente tuturor persoanelor înregistrate în Registrul național al cursanților, pentru care societatea a prezentat contracte și fișe de școlarizare, cu consecința diminuării impozitului de profit.

Petenta consideră că constatările din Raportul de inspecție fiscală și dispozițiile din Decizia de impunere atacate sunt netemeinice deoarece echipa de control nu a ținut cont de următoarea situație de fapt:

- în anii 2015 - 2018 a încheiat contracte de școlarizare în care se specifică în mod expres, la art. 2, că obiectul contractului constă în pregătirea teoretică și practică a conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B, iar la

art. 3 și 4 se stabilește că valoarea de școlarizare completă este de 1.300 lei, din care 300 lei se achită SC X SRL pentru pregătirea teoretică a cursanților, iar suma de 1.000 lei instructorului care efectua pregătirea practică;

- în perioada 2014 - 2017 a încheiat contracte de prestări de servicii cu persoane fizice autorizate, respectiv cu instructorii auto autorizați Capătă Ștefan și Petrescu Vasile;
- **în anul 2014** a încheiat un număr de 27 de contracte pentru care a facturat și încasat suma de 300 lei/cursant, în total suma de 8.100 lei și nu suma de 35.000 lei cum a stabilit organul fiscal de control. Suma de 1.000 lei/cursant în total 27.000 lei a fost facturată și încasată de către instructorul auto cu care societatea a încheiat un contract de prestări de servicii, care și-a înregistrat în contabilitate aceste venituri și a plătit impozitul aferent;
- **în anul 2015** a încheiat un număr de 22 de contracte, aferent cărora a facturat și a încasat suma de 6.600 lei, iar instructorul auto a facturat și încasat 22.000 lei;
- **în anul 2016** a încheiat un număr de 30 de contracte, aferent cărora a facturat și a încasat suma de 9.000 lei, iar instructorul auto a facturat și încasat suma de 30.000 lei;
- **în anul 2017** a încheiat un număr de 15 contracte, aferent cărora a facturat și încasat suma de 4.500 lei, iar instructorul auto a facturat și încasat suma de 15.000 lei.

Reprezentantul societății precizează că organul de control a procedat în aceeași manieră și cu contractele pentru categoriile C și CE, cuprinzând în veniturile realizate de către SC X SRL și sumele care au fost facturate și încasate de către instructorul auto.

Societatea consideră că veniturile realizate și înregistrate în contabilitatea sa sunt cele reale și că organul de control în mod nejustificat nu a ținut cont de modul în care au fost încheiate contractele, prestate serviciile și pe cale de consecință au fost încasate contraprestațiile.

2) Societatea solicită anularea constatărilor organului fiscal privind obligația de plată suplimentară a taxei pe valoare adăugată în sumă de X4 lei.

Aceasta precizează că organul de control a invocat faptul că nu au fost înregistrate toate veniturile realizate, prin neemiterea de facturi pentru toate prestările de servicii și că a fost depășit plafonul de scutire la TVA la data de 30.09.2014 iar contestatara nu a solicitat în termenul legal, înregistrarea în scopuri de TVA.

Petenta reia precizările de la punctul anterior și precizează în plus că în mod eronat organul de control a cuprins la veniturile din luna martie 2015 de 2 ori aceeași persoană: LSI cu suma de 4.000 lei.

Petenta susține că raportat la veniturile realizate în anul 2014, nu a fost depășit plafonul de scutire și consideră că suma de X4 lei, reținută ca TVA neplătită la bugetul de stat aferentă perioadei 01.11.2014- 31.12.2018, nu este justificată și că modul de calcul este greșit.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care X2 lei impozit pe veniturile microîntreprinderii, X3 lei impozit pe profit și X4 lei TVA, perioada verificată fiind 01.01.2014-31.12.2015 pentru impozitul pe profit și 01.01.2014-31.12.2018 pentru celelalte obligații fiscale verificate.

Inspecția s-a desfășurat în perioada 17.09.2019-21.11.2019 și nu a fost suspendată.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.11.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2019 contestate, **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „Școli de conducere (pilotaj)” - cod CAEN 8553.

Organele de control precizează că în perioada verificată contribuabilul a desfășurat activități de instruire a cursanților în cadrul școlii de șoferi, în vederea obținerii permiselor auto

categoriile B, C, CE, pentru care a prezentat contracte, fișe de școlarizare și o evidență electronică întocmită în Registrul Național de Evidență a Cursanților, o aplicație informatică gestionată de Autoritatea Rutieră Română, care conține date privind școlile de conducători auto, instructorii auto, profesorii de legislație rutieră, cursanții, precum și vehiculele utilizate la pregătirea practică. Pentru perioada 01.01.2014-30.06.2014 societatea a prezentat un Registru scris de mână, în care erau evidențiate persoanele înscrise.

Din compararea informațiilor înscrise în registre, cu cele înregistrate în contabilitatea societății, organele de control au constatat că societatea nu a emis facturi pentru toate prestațiile de servicii efectuate și pentru toți cursanții, prestațiile nefiind astfel înregistrate în contabilitate ca și venituri.

Luând în considerare veniturile înregistrate în evidența contabilă a societății, precum și prestațiile pentru care societatea nu a emis facturi, echipa de control a constatat că societatea a depășit la data de 30.09.2014 plafonul de scutire pentru TVA, în valoare de 220.000 lei, prevăzut la art. 152 alin. (1) și (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dar nu s-a înregistrat în termenul legal ca plătitoare de TVA.

Pentru operațiunile impozabile desfășurate de societate, respectiv servicii de natura instruirilor în cadrul școlilor de șoferi în vederea obținerii permisului auto, organele de control au calculat și stabilit TVA colectată aferentă perioadei 01.11.2014-31.12.2018, în valoare totală de X5 lei, corespunzătoare unei baze impozabile în sumă de X6 lei.

În ceea ce privește TVA deductibilă, întrucât reglementările legale prevăzute de Codul fiscal valabile pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015, respectiv ale art. 152 alin. (6) din Legea 571/2003 și ale pct. 62 alin. (2) lit. a) din HG 44/20014, privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, stabilesc că organele de inspecție stabilesc doar taxa colectată pe care societatea ar fi datorat-o dacă s-ar fi înregistrat ca plătitoare de TVA, pentru aceasta perioadă nu s-a acordat drept de deducere pentru achizițiile efectuate în scop de taxă, urmând ca societatea să-și exercite acest drept printr-un decont de taxă ulterior.

Pentru perioada 01.01.2016-31.12.2018, echipa de control a verificat ca exercitarea dreptului de deducere să respecte prevederile art. 297 și art. 299 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X7 lei (aferentă în principal achizițiilor de combustibil necesar pentru prestarea orelor de pregătire practică în cadrul școlii de șoferi).

Urmare a inspecției fiscale, organele de control au stabilit TVA suplimentară de plată aferentă perioadei 01.11.2014-31.12.2018 în sumă de X4 lei (X5 lei TVA colectată-X7 lei TVA cu drept de deducere).

Totodată, s-a constatat că urmare a neînregistrării în evidențele contabile a valorii tuturor prestațiilor efectuate societatea a diminuat nejustificat veniturile impozabile, astfel, inspectorii fiscali stabilind că pentru perioada ian. 2014- sept. 2014 și pentru perioada 2016-2018 a fost diminuat nejustificat impozitul pe veniturile microîntreprinderi datorat de SC X SRL cu suma totală de X2 lei (respectiv 973 lei pentru anul 2014, X9 lei pentru anul 2016, X10 lei pentru anul 2017 și X11 lei pentru anul 2018), iar pentru perioada 2014-2015 a fost diminuat profitul impozabil și implicit impozitul pe profit cu suma totală de X3 (din care X12 lei pentru anul 2014 și X13 lei pentru anul 2015).

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la TVA în sumă de X4 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. W, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de control au reîntregit veniturile impozabile ale societății cu contravaloarea serviciilor contractate dar nefacturate și dacă contestatara avea obligația să se înregistreze ca plătitoare de TVA, în condițiile în care

motivațiile petentei nu sunt în măsură să conducă la o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de către organele de control.

În fapt, cu prilejul verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2014-2018 societatea a efectuat școlarizarea unor persoane fizice în vederea obținerii permisului de conducător auto, diverse categorii, dar nu a înregistrat venituri din prestări de servicii pentru toate persoanele școlarizate sau nu a înregistrat venituri la nivelul valorii serviciilor stabilite prin contractele încheiate cu beneficiarii.

Pentru a ajunge la această concluzie, organele de control au comparat informațiile înscrise în listele prezentate de contribuabil, extrase din Registrul condus în format scris de mână (pentru perioada 01.01.2014-30.06.2014), respectiv din aplicația Registrul Național de Evidență a Cursanților (întocmit începând cu data de 01.07.2014), cu privire la persoanele care au fost școlarizate de SC X SRL, cu persoanele pentru care societatea a emis facturi pentru servicii de școlarizare în vederea obținerii permisului auto și care au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, și au identificat persoane pentru care, deși perioada de școlarizare era finalizată, nu au fost emise facturi pentru prestările efectuate precum și persoane retrase, care figurează cu fișele de școlarizare neîncheiate. Pentru acestea din urmă, societatea a prezentat un „*Raport cursanți care au renunțat la pregătire*”, raport extras din aplicația informatică Registrul Național de Evidență a Cursanților și nu fac obiectul deficiențelor care au dus la stabilirea obligațiilor suplimentare contestate.

În cazul persoanele identificate în registre, pentru care nu au fost emise facturi privind prestările de servicii efectuate, societatea a pus la dispoziția organelor de control contractele de prestări servicii încheiate cu aceste persoane și fișele de școlarizare pentru conducerea autovehiculelor în care se certifica absolvirea cursurilor de pregătire teoretică și practică în vederea susținerii examenului pentru obținerea permisului de conducere pentru diferite categorii (B, C, CE).

Organele de control au constatat că există diferențe între valoarea înscrisă în contracte pentru serviciile prestate și valoarea veniturilor înregistrate de petentă în perioada verificată, în sensul că societatea nu a facturat și nu a înregistrat în evidențele financiar-contabile contravaloarea tuturor serviciilor prestate. Astfel, pentru prestările de servicii efectuate în cursul anului 2014, respectiv pentru activitatea de instruire teoretică și practică în vederea obținerii permisului de conducere, s-a constatat că societatea a emis parțial facturi de prestări servicii, pe care le-a înregistrat în evidența contabilă în contul 704, valoarea acestora fiind de X17 lei. Față de veniturile impozabile/taxabile evidențiate de petentă, echipa de control a constatat că valoarea prestărilor de servicii pentru instruirile cursanților contractate, efectuate și finalizate în cadrul școlii de șoferi, în cursul anului 2014, este de 314.400 lei, pentru servicii în sumă de X20 lei nefiind emise facturi.

Având în vedere cele arătate mai sus, s-a constatat că la data de 30.09.2014 societatea a depășit plafonul de scutire de TVA prevăzut pentru societățile care aplică regimul special de scutire reglementat de art. 152 alin. (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în valoare de 220.000 lei (65.000 euro), valoarea prestărilor de servicii realizate de societate, dacă acestea ar fi fost facturate integral persoanelor fizice beneficiare, fiind la data această dată de X14 lei (X15 lei venit facturat și înregistrat în contabilitate+ X16 lei valoare prestări pentru care nu au fost emise facturi).

Drept urmare, organele fiscale au stabilit că societatea avea obligația ca în termen de 10 zile de la data de 01.10.2014 să solicite organului fiscal competent înregistrarea în scopuri de TVA, devenind plătitoare de TVA începând cu data de 01.11.2014, conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

În urma inspecției fiscale, organelor de inspecție au stabilit că aferent serviciilor prestate în perioada 01.11.2014-31.12.2018, societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă de X5 lei, corespunzătoare unei baze impozabile în sumă de X6 lei, care cuprinde atât serviciile pentru care societatea a întocmit facturi după data de 01.11.2014, cât și valoarea serviciilor nefacturate.

În drept, în speță organele de control au procedat în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (1), (2) și alin. (6) și ale art. 153 alin. (1) lit. b), alin. (7) și alin. (8) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare la data la care a fost depășit plafonul de TVA, conform căroră:

„art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) *Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*

(2) *Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:*

a) *livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;*

b) *livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*
[...]

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

art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

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

[...]

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

[...]

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

(8) *În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în*

conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.”

HG 44/2004

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, persoana impozabilă are obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea plafonului fiind constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri (exclusiv taxa), inclusiv livrările scutite cu drept de deducere și fără drept de deducere. Persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, data atingerii sau depășirii plafonului fiind considerată a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. În situația în care organele de inspecție fiscale constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare reține că din confruntarea informațiilor din documentele financiar-contabile întocmite de societate, cu informațiile din Registrul scris de mână, în care erau evidențiate persoanele înscrise la școala de șoferi (pentru perioada 01.01.2014-30.06.2014) și din Registrul Național de Evidență a Cursanților, gestionat de Autoritatea Rutieră Română (întocmit din 01.07.2014), organele de control au constatat că societatea nu a emis facturi pentru toate prestările de servicii contractate și efectuate și pentru toți cursanții pe care i-a școlarizat, și că valoarea unor prestații efectuate de SC X SRL nu a fost astfel înregistrată în contabilitate ca și venituri.

Astfel, s-a constatat că în anul 2014 societatea a facturat parțial serviciile de instruire teoretică și practică în vederea obținerii permisului de conducere prestate, fiind situații în care aferent unor contracte încheiate cu persoane fizice pentru care s-a finalizat instruirea, nu s-a facturat nicio sumă și situații în care a fost întocmită factură pentru o valoare mai mică decât valoarea prestațiilor stabilite prin contract.

De exemplu:

- cu persoana fizică MDV în calitate de beneficiar, societatea a încheiat contractul nr. 90/08.05.2014 având ca obiect „Pregătirea în teoria și practica conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B”, cu privire la preț părțile stabilind că „taxa de școlarizare pentru curs complet (teorie+practică) este de 1.200 lei”. Pentru acest cursant, societatea a emis Certificatul de absolvire din data de 23.06.2014, care atestă „absolvirea cursurilor de pregătire teoretică și practică”, dar nu a întocmit nicio factură și nu a

înregistrat niciun venit din prestarea de servicii;

- cu persoana fizică PAD în calitate de beneficiar, societatea a încheiat contractul nr. 16/15.01.2014 având ca obiect „*Pregătirea în teoria și practica conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B*”, cu privire la preț părțile stabilind că „*taxa de școlarizare pentru curs complet (teorie+practică) este de 1.300 lei*”. Pentru acest cursant, societatea a emis Certificatul de absolvire din data de 31.10.2014, care atestă „*absolvirea cursurilor de pregătire teoretică și practică*”, și factura nr. 1074/08.09.2014 (fără TVA) în valoare de 300 lei, pentru diferența de 1.000 lei nefiind întocmită factură și nefiind înregistrate venituri.

Urmare a verificărilor, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în anul 2014 în evidența contabilă, în contul 704, venituri în sumă de X17 lei, sumă pe care a declarat-o la organul fiscal, dar că, în această perioadă fiscală, aferent unui număr de 109 contracte încheiate cu persoane fizice pentru pregătirea teoretică și practică a conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere, societatea a facturat venituri din servicii în sumă totală de X18 lei, deși, conform sumelor prevăzute în contract, valoarea serviciilor era de X19 lei, rezultând o diferență nefacturată de **X20 lei**.

Organul de soluționare reține că prin contestația formulată societatea nu aduce nicio explicație cu privire la situațiile în care nu a facturat nici măcar parțial serviciile contractate de persoanele fizice, pentru care s-a eliberat Certificatul de absolvire, situație care se regăsește în cazul a 71 de contracte încheiate în anul 2014.

Astfel, se reține că în anul 2014, pentru un număr de 71 de contracte încheiate cu beneficiari persoane fizice, deși a emis Certificat de absolvire pentru cursanți, societatea nu a înregistrat niciun venit, fiind evidentă intenția acesteia de a se sustrage de la plata obligațiilor fiscale aferente veniturilor totale obținute și evitarea de a se declara o cifră de afaceri peste plafonul de TVA de 220.000 lei. Organul de soluționare constată că valoarea serviciilor aferente acestor 71 de contracte, pentru care petenta nu aduce nicio motivare în susținerea contestației, este de X21 lei, astfel că, doar luând în calcul aceste venituri, SC X SRL tot ar fi depășit în anul 2014 plafonul de scutire și ar fi fost obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, cifra de afacerii devenind X22 lei (X17 lei venituri declarate la organul fiscal pentru anul 2014 + X21 lei aferent celor 71 de contracte).

Situația este similară și în restul perioadei verificate societatea având încheiate sute de contracte de școlarizare, pentru care a confirmat finalizarea pregătirii, și aferent cărora nu a înregistrat niciun venit și nu a întocmit nicio factură (112 contracte în 2015, 114 în 2016, 204 contracte în 2017 și 110 contracte în 2018).

De altfel, din analiza evoluției cifrei de afaceri declarată la organul fiscal de societate, organul de soluționare constată că în perioada 2014-2017 aceasta s-a menținut în intervalul 204.200 lei- 218.150 lei, în condițiile în care plafonul de scutire era de 220.000 lei și a crescut la 297.800 lei în anul 2018, când plafonul de scutire a fost modificat la 300.000 lei, fiind evident faptul că prin omiterea de a înregistra anumite venituri, societatea a urmărit să se încadreze sub plafonul de TVA prevăzut pentru aplicare scutirii pentru întreprinderi mici.

Cu privire la contractele în cazul cărora a facturat doar parțial valoarea contractată, petenta precizează că în anii 2015- 2018 a încheiat contracte de școlarizare în care se specifică în mod expres, la art. 2, că obiectul contractului constă în pregătirea teoretică și practică a conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B, iar la art. 3 și 4 se stabilește că valoarea de școlarizare completă este de 1.300 lei, din care 300 lei se achită SC X SRL pentru pregătirea teoretică a cursanților, iar suma de 1.000 lei instructorului care efectua pregătirea practică.

Pentru anul 2014 societatea menționează că a încheiat un număr de 27 de contracte pentru pregătirea teoretică și practică a conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B, pentru care a facturat și încasat suma de 300 lei/cursant, în total suma de 8.100 lei și nu suma de 35.000 lei cum a stabilit organul fiscal de control.

Aceasta susține că suma de 1.000 lei/cursant în total 27.000 lei a fost facturată și încasată de către instructorul auto cu care societatea a încheiat un contract de prestări de servicii, care și-a înregistrat în contabilitate aceste venituri și a plătit impozitul aferent.

Referitor la această motivare a petentei organul de soluționare reține că în conformitate cu clauzele contractelor de școlarizare încheiate cu beneficiarii serviciilor școlii de șoferi:

- Obiectul contractelor stabilit la punctul 2 din contract constă în „Pregătirea în teoria și practica conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B”, astfel că societatea se angajează să furnizeze atât servicii de pregătire teoretică, cât și servicii de pregătire practică;
- Valoarea contractului stabilită la punctul 3 din contract este de: „taxa de școlarizare pentru curs complet (teorie+practică) este de 1.300 lei”, astfel că valoarea serviciilor pe care societatea se angajează să le presteze este de 1.300 lei și nu de 300 lei cum susține petenta;
- la punctul 4 din contract sunt prevăzute „Condițiile de plată” respectiv „se achită un avans minim de 300 lei din taxa de școlarizare la încheierea contractului, diferența din taxă se achită pe parcurs până la data de 20 ale lunii a 2-a din serie, instructorului care efectuează orele de pregătire practică”. Se reține că la acest punct din contract este prevăzut modul de plată a serviciilor contractate de cursanți, acest aspect neavând influență asupra valorii serviciilor pe care SC X SRL s-a angajat să le presteze. De altfel la punctul 5 din contract „Obligațiile școlii” SC X SRL s-a angajat **„să realizeze prin personal calificat și autorizat instruirea în practica conducerii automobilului (...) să asigure prin profesor autorizat pregătire în domeniul legislației rutiere în limita a 24 de ore, să asigure prin personal calificat pregătirea în domeniul primului ajutor, să asigure cursantului la examenul cu poliția în mod gratuit pentru primul examen, iar la al doilea examen, contra cost (1 oră de conducere)”, fiind astfel evident că societatea asigură cursanților toate serviciile necesare pentru pregătirea teoretică și practică în vederea obținerii permisului auto.**

Se reține deci că împrejurarea că societatea asigură efectuarea orelor de practică prin intermediul instructorilor care erau angajați proprii ai SC X SRL, sau a încheiat contracte cu instructori auto autorizați, nu este relevantă din punctul de vedere a valorii serviciilor efectiv prestate de către școala de șoferi, care, în cazul în care asigură instruirea practică prin intermediul unui instructor auto autorizat cu care avea încheiat contract de prestări servicii, avea rol de intermediar.

În ceea ce privește susținerea societății că organul de control a procedat în aceeași manieră și cu contractele pentru categoriile C și CE, cuprinzând în veniturile realizate de către SC X SRL și sumele care au fost facturate și încasate de către instructorul auto, organul de soluționare reține că societatea a prezentat în susținerea contestației contracte încheiate cu PFA-instructor auto autorizat doar pentru pregătirea în vederea obținerii permisului de conducere auto categoria B, iar în majoritatea situațiilor în care au fost identificate deficiențe pentru categoriile C și CE, conform Anexelor de la 1 la 5 la raportul de inspecție fiscală, societatea nu a înregistrat niciun venit aferent pregătirilor pentru categoriile C și CE contractate.

De exemplu, cu persoana fizică OA în calitate de beneficiar, societatea a încheiat contractul nr. 16/15.01.2014 având ca obiect „Pregătirea în teoria și practica conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria C, CE”, cu privire la preț părțile stabilind că „taxa de școlarizare pentru curs complet (teorie+practică) este de 2.000 lei”. Condițiile de plată stabilite între părți prevedeau că „se achită un avans minim de 300 lei din taxa de școlarizare la încheierea contractului, diferența din taxă se achită pe parcurs până la data de 20 ale lunii a 2-a din serie”, fără să se precizeze că plata s-ar efectua la instructor. Pentru acest cursant, societatea a emis Certificatul de absolvire care atestă „absolvirea

cursurilor de pregătire teoretică și practică”, dar nu a întocmit nicio factură și nu a înregistrat niciun venit din prestarea de servicii.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 129 alin. (2) și ale art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, menținute la art. 271 alin. (2), respectiv la art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016:

Legea 571/2003

„art. 129 Prestarea de servicii

(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. 137 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;”*

Legea 227/2015

„art. 271 Prestarea de servicii

(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. 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;”*

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii, aceasta acționând ca intermediar. Baza de impozitare a TVA pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în interiorul țării este constituită 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.

Având în vedere prevederile art. 129 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 271 din Legea 227/2015, anterior citate, și faptul că societatea s-a angajat prin contracte să presteze servicii de pregătire **„în teoria și practica conducerii autoturismului”**, acționând, atunci când pregătirea practică a fost asigurată prin PFA-uri ale unor instructori auto autorizați, ca un intermediar între instructorii auto și cursanții școlii de șoferi, dar a facturat parțial către clienți contravaloarea acestor servicii, se reține ca legală concluzia organelor de control că, în conformitate cu prevederile art. 137 din Legea 571/2003/art. 286 din Legea 227/2015, societatea avea obligația să factureze întreaga valoare a serviciilor prevăzută în contract.

Prin nefacturarea integrală a serviciilor furnizate cursanților, societatea a diminuat nejustificat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus colectarea diferenței de taxă pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de TVA în vigoare pentru fiecare perioadă fiscală în parte.

Drept urmare se constată că în mod corect organele de control au constatat că, dacă societatea ar fi întocmit facturi de prestări de servicii pentru valorile înscrise în contracte, la data de 30.09.2014 cifra sa de afaceri (fiind de X14 lei) ar fi depășit pragul de scutire de TVA pentru întreprinderile mici, de 220.000 lei (65.000 euro), prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat, astfel că data depășirii plafonului de scutire la TVA se consideră a fi 01.10.2014, iar în termen de 10 zile avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform dispozițiilor art. 153 alin. (1) lit. b) din același act normativ, urmând să fie înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2014.

Astfel, organul de soluționare nu poate reține susținerile petentei că veniturile realizate și înregistrate în contabilitatea sa sunt cele reale, că raportat la veniturile realizate în anul 2014, nu a fost depășit plafonul de scutire, și că organul de control în mod nejustificat nu a ținut cont de modul în care au fost încheiate contractele, prestate serviciile și pe cale de consecință au fost încasate contraprestațiile, acestea fiind contrare cu situația de fapt constatată de către echipa de control și reținută anterior.

Se mai reține și că inspectorii fiscali au stabilit în mod legal că TVA devine exigibilă la momentul finalizării pregătirii și a eliberării Certificatului de absolvire de către școala de șoferi, și au determinat corect momentul la care societatea a depășit plafonul de TVA, cu respectarea prevederilor art. 134 alin. (1) și (2), art. 134¹ alin. (1) și (12) și ale art. 134² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, menținute la art. 280, art. 281 și art. 282 din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

Legea 571/2003

„art. 134 Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

[...]

(12) *Prestările de servicii care nu se regăsesc la alin. (7) - (10) se consideră efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv.*

art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

Legea 227/2015

„art. 280 Faptul generator și exigibilitatea- definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

[...]

(12) *Prestările de servicii care nu se regăsesc la alin. (7) - (10) se consideră efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv.*

art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Conform prevederilor legale mai sus invocate, rezultă că faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii. Conform acestor prevederi legale, exigibilitatea în cazul serviciilor de instruire efectuate de școlile de șoferi autorizate, se consideră a interveni la data efectuării prestării, respectiv la data finalizării pregătirii cursanților înscrisă în certificatul de absolvire.

La stabilirea TVA colectată organele de control au avut în vedere cotele de taxă prevăzute la art. 140 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv la art. 291 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile Ordinului 1820/2014 referitoare la Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care dispun:

Legea 571/2003

„art. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Legea 227/2015

„art. 291 Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

- a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;*
- b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”*

Ordinului 1820/2014

”Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează: b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia”.

Această reglementare a fost prevăzută și în HG 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct. 36 lit. b) pct. 4:

HG 1/2016

„36. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:

b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv 20x100/120 în cazul cotei standard și 19x100/119 începând cu data de 1 ianuarie 2017, 9x100/109 sau 5x100/105 în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:

[...]

4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului.”

Astfel, având în vedere faptul că administratorul societății a prezentat Declarația înregistrată sub nr. 184/18.11.2019, prin care declara că nu mai poate lua legătura cu persoanele fizice școlarizate în perioada 2014-2018, în vederea recuperării sumelor reprezentând partea de TVA colectată, organele de control au determinat TVA colectată considerând că taxa este inclusă în valoarea contractată, prin aplicarea procedurii sutei mărite.

Pornind de la prevederile legale prevăzute mai sus aplicabile pentru perioada verificată 01.11.2014- 31.12.2018, organele de control au stabilit **TVA suplimentară de plată în sumă totală de X4 lei** (X5 lei TVA colectată- X7 lei TVA cu drept de deducere), astfel:

- pentru perioada 01.11.2014- 31.12.2015, întrucât reglementările legale prevăzute la art. 152 alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv la pct. 62 alin. (2) lit. a) din HG 44/2014 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, valabile pentru perioada 01.01.2014- 31.12.2015, anterior citate, organele de inspecție au determinat doar taxa colectată pe care societatea ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal ca plătitoare de TVA, pentru această perioadă nu s-a acordat drept de deducere pentru achizițiile efectuate în scop de taxă, urmând ca societatea să-și exercite acest drept printr-un decont de taxă ulterior. Organele de control au stabilit suplimentar TVA în sumă de X23 lei, reprezentând suma taxei pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul legal;
- pentru perioada 01.01.2016-31.12.2018 a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de X24 lei, reprezentând diferența dintre taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze (X25 lei) și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă (X7 lei), dacă ar fi solicitat înregistrarea în scopuri de TVA.

Pentru această perioadă organele de control au verificat ca exercitarea dreptului de deducere să respecte prevederile art. 297 și ale art. 299 din Legea 227/2015, cu modificările și completările ulterioare. Din verificările efectuate asupra documentelor de achiziții puse la dispoziția organelor de control, s-a constatat că acestea îndeplinesc condițiile de formă și fond în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA, achizițiile cu taxă reprezentând în principal combustibil necesar pentru prestarea orelor de pregătire practică în cadrul școlii de șoferi, urmare a inspecției fiind acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X7 lei.

Având în vedere constatările de mai sus, în temeiul prevederilor legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/22.11.2019, pentru TVA în sumă de X26 lei.

Totodată, din analiza contestației formulate de SC X SRL, organul de soluționare reține că petenta sesizează că în cazul veniturilor reînregite pentru anul 2015, organul de control a cuprins în mod eronat la veniturile din luna martie 2015, de 2 ori aceeași persoană: LSI, cu suma de 4.000 lei.

În Referatul nr. 2433/22.01.2020, anexat la dosarul contestației, în ceea ce privește greșeala de calcul semnalată de contribuabil referitor la suma dublată în luna martie 2015, pentru LSI, organele de control admit eroarea și precizează că suma dublată este 2.000 lei, iar influența fiscală în cazul TVA colectată este de **X27 lei** ($2.000 \times 24 / 124$), sumă pentru care inspectorii cu atribuții de control propun admiterea contestației.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“art. 279- Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

urmează a se admite contestația pentru suma de X27 lei reprezentând TVA și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/22.11.2019 pentru această sumă.

III.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X3 lei și la impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X2 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. W, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina societății aceste obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care au constatat că petenta nu a înregistrat în evidențele financiar-contabile toate veniturile obținute din prestările de servicii efectuate și și-a diminuat astfel nejustificat cifra de afaceri și veniturile impozabile.

În fapt, potrivit datelor din sistemul informatic ANAF, vector fiscal, contribuabilul este înregistrat ca plătitor trimestrial de impozit pe venit microîntreprinderi începând cu data de 01.02.2013, calitate pe care a avut-o pe întreaga perioadă verificată, deși așa cum am arătat la punctul anterior, dacă societatea ar fi întocmit facturi de prestări de servicii pentru toate contractele încheiate și pentru valorile înscrise în contracte, la data de 30.09.2014 cifra sa de afaceri (fiind de X14 lei) ar fi depășit pragul de 220.000 lei (65.000 euro), prevăzut la art. 112⁶ din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și ar fi trebuit să plătească impozit pe profit.

După cum a fost prezentat la punctul III.1, se reține că SC X SRL nu a facturat și înregistrat în evidența contabilă veniturile aferente tuturor persoanelor înregistrate în Registrul Național al cursanților pentru care deține contracte și fișe de școlarizare și pentru care a emis Certificat de absolvire. De asemenea, în cazul a numeroase contracte, s-a constatat că societatea a facturat parțial contravaloarea serviciilor înscrise în contract.

Urmare a verificărilor efectuate, pentru perioada 2014-2018, organele de control au reînregit veniturile impozabile cu suma de X28 lei, astfel:

- pentru anul 2014 venituri neînregistrate în sumă de X29 lei;
- pentru anul 2015 venituri neînregistrate în sumă de X30 lei;
- pentru anul 2016 venituri neînregistrate în sumă de X31 lei;
- pentru anul 2017 venituri neînregistrate în sumă de X32 lei;
- pentru anul 2018 venituri neînregistrate în sumă de X33 lei.

Din documentele la dosar, se reține că **pentru anul 2014** societatea a depus la organul fiscal declarații trimestriale „100” prin care a declarat impozit pe veniturile microîntreprinderii în

sumă totală de X34 lei (X35 lei în trim. I 2014, X36 lei în trim. II 2014, X37 lei în trim. III 2014 și X38 lei în trim. IV 2014), cota de impozitare fiind de 3%.

Veniturile înregistrate în evidența contabilă, pentru care s-a determinat impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X34 lei, sunt de X39 lei, dar urmare a verificărilor efectuate au fost determinate venituri nefacturate și neînregistrate, în sumă de X29 lei. Astfel, în urma reîntregirii veniturilor impozabile trimestriale cu diferențele stabilite suplimentar: - pentru perioada ianuarie 2014- septembrie 2014 s-a determinat un impozit pe veniturile microîntreprinderii în sumă totală de X40 lei, față de care contribuabilul a calculat, înregistrat și declarat suma de X34 lei, impozitul pe veniturile microîntreprinderii stabilit suplimentar pentru această perioadă fiind de X8 lei (X40 lei- X34 lei).

- în cursul trimestrului IV- 2014 nivelul veniturilor depășește plafonul de 65.000 euro, societatea devenind plătitoare de impozit pe profit, fiind determinat pentru anul 2014 un impozit pe profit suplimentar în sumă de X12 lei [(X39 lei venit înregistrat în evidența contabilă+X29 lei venit suplimentar- X41 lei cheltuieli deductibile+ X34 lei cheltuieli nedeductibile)x16%- X40 lei impozit pe veniturile microîntreprinderii].

În drept, pe linie de impozit pe veniturile microîntreprinderii, sunt incidente prevederile art. 112⁶ și art. 112⁷ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, conform cărora:

„art. 112⁶ Impunerea microîntreprinderilor care realizează venituri mai mari de 65.000 euro sau venituri din consultanță și management

Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 65.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta va plăti impozit pe profit. Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre limitele prevăzute în prezentul articol, luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal. Impozitul pe profit datorat reprezintă diferența dintre impozitul pe profit calculat de la începutul anului fiscal până la sfârșitul perioadei de raportare și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat în cursul anului respectiv.

Conform acestor dispoziții legale, se reține că dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 65.000 euro, aceasta va plăti impozit pe profit.

Drept urmare, având în vedere că urmare a controlului organelor de control au constatat, așa cum am arătat anterior, că până la 30.09.2014 societatea a obținut venituri mai mari de 65.000 euro, în conformitate cu prevederile art. 112⁶ din Legea 571/2013, aceasta a devenit plătitoare de impozit pe profit. Pentru anul 2014 se reține că în mod legal organele de control au calculat diferență de impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit limita pentru venituri prevăzută de acest articol, luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal. Impozitul pe profit datorat pentru anul 2014, în sumă de **X12 lei**, reprezintă diferența dintre impozitul pe profit calculat de la începutul anului fiscal până la sfârșitul perioadei de raportare (**X42 lei impozit pe profit anul 2014, aferent unei baze impozabile suplimentare în sumă de X43 lei**) și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat în cursul anului respectiv (**X40 lei**).

Având în vedere că societatea a depășit în cursul anului 2014 limita de 65.000 euro pentru veniturile obținute, conform prevederilor antecitate, contribuabilul avea obligația să determine, declare și să achite impozit pe profit și în anul 2015, drept pentru care, în mod legal organele de control au determinat că și pentru anul 2015 societatea datorează impozit pe profit.

La stabilirea impozitului pe profit aferent anului 2015, echipa de control a constatat că în acest an fiscal petenta a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă de X44 lei și a constatat că veniturile neînregistrate aferent contractelor încheiate sunt în sumă de X30 lei. Astfel, pentru suma totală a veniturilor obținute de SC X SRL în anul 2015, de X45 lei, urmare a controlului s-a stabilit că societatea datorează un impozit pe profit de X46 lei, calculat astfel:

(X45 lei venituri totale- X47 lei cheltuielile totale+ X48 lei cheltuieli nedeductibile)x16%. Organele de control au ținut cont de faptul că în anul 2015 contribuabilul a înregistrat și declarat impozit pe veniturile microîntreprinderi în suma de X49 lei, astfel că diferența de impozit pe profit pe care societatea o datorează suplimentar urmare a inspecției este de X13 lei (X46-X49 lei).

Organul de soluționare nu poate reține susținerea petentei că „*veniturile realizate și înregistrate în contabilitatea societății sunt cele reale*”, fiind neconformă cu situația de fapt fiscală, conform documentelor la dosar constatându-se că societatea a încheiat contracte de școlarizare pentru obținerea permisului de conducere diverse categorii, a emis Certificate de absolvire, cursanții au fost cuprinși în Registrul Național de Evidență a Cursanților, o aplicație informatică gestionată de Autoritatea Rutieră Română, ca și absolvenți ai SC X SRL, dar societatea nu a înregistrat sau a înregistrat parțial în evidențele financiar contabile contravaloarea serviciilor prestate.

Cu privire la contractele în cazul cărora a facturat doar parțial valoarea contractată, petenta precizează că în anii 2015- 2018 a încheiat contracte de școlarizare în care se specifică în mod expres, la art. 2, că obiectul contractului constă în pregătirea teoretică și practică a conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B, iar la art. 3 și 4 se stabilește că valoarea de școlarizare completă este de 1.300 lei, din care 300 lei se achită SC X SRL pentru pregătirea teoretică a cursanților, iar suma de 1.000 lei instructorului care efectua pregătirea practică.

Referitor la această motivare a petentei organul de soluționare reține că în conformitate cu clauzele contractelor de școlarizare încheiate cu beneficiarii serviciilor școlii de șoferi:

- Obiectul contractelor stabilit la punctul 2 din contract constă în „Pregătirea în teoria și practica conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B”, astfel că societatea se angajează să furnizeze atât servicii de pregătire teoretică, cât și servicii de pregătire practică;
- Valoarea contractului stabilită la punctul 3 din contract este de: „taxa de școlarizare pentru curs complet (teorie+practică) este de 1.300 lei”, astfel că valoarea serviciilor pe care societatea se angajează să le presteze este de 1.300 lei și nu de 300 lei cum susține petenta;
- la punctul 4 din contract sunt prevăzute „Condițiile de plată” respectiv „se achită un avans minim de 300 lei din taxa de școlarizare la încheierea contractului, diferența din taxă se achită pe parcurs până la data de 20 ale lunii a 2-a din serie, instructorului care efectuează orele de pregătire practică”. Se reține că la acest punct din contract este prevăzut modul de plată a serviciilor contractate de cursanți, acest aspect neavând influență asupra valorii serviciilor pe care SC X SRL s-a angajat să le presteze. De altfel la punctul 5 din contract „Obligațiile școlii” SC X SRL s-a angajat „să realizeze prin personal calificat și autorizat instruirea în practica conducerii automobilului (...) să asigure prin profesor autorizat pregătire în domeniul legislației rutiere în limita a 24 de ore, să asigure prin personal calificat pregătirea în domeniul primului ajutor, să asigure cursantului la examenul cu poliția în mod gratuit pentru primul examen, iar la al doilea examen, contra cost (1 oră de conducere)”, fiind astfel evident că societatea asigură cursanților toate serviciile necesare pentru pregătirea teoretică și practică în vederea obținerii permisului auto.

Se reține deci că societatea prin contractele încheiate se angaja să asigure atât școlarizarea pe partea de teorie cât și efectuarea orelor de practică.

De altfel, din documentele la dosar se reține că în perioada verificată, în afara acestor contracte pentru care a întocmit facturi doar pentru suma de 300 lei, în urma inspecției organele de control au identificat și alte situații în care societatea a facturat parțial serviciile prestate și pentru care petenta nu a oferit nicio explicație. De exemplu:

- cu persoana fizică HCF în calitate de beneficiar, societatea a încheiat contractul nr.

40/18.02.2014 având ca obiect „Pregătirea în teoria și practica conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria C, CE”, cu privire la preț părțile stabilind că „taxa de școlarizare pentru curs complet (teorie+practică) este de 1.000 lei”. Condițiile de plată stabilite între părți prevedeau că „se achită un avans minim de 300 lei din taxa de școlarizare la încheierea contractului, diferența din taxă se achită pe parcurs până la data de 20 ale lunii a 2-a din serie”, fără vreo referire la plăți către instructorul auto. Pentru acest cursant, societatea a emis Certificatul de absolvire, dar a întocmit factură doar pentru valoarea parțială de 600 lei;

- cu persoana fizică PAB în calitate de beneficiar, societatea a încheiat contractul nr. 201/07.08.2014 având ca obiect pregătirea în teoria și practica conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B, cu privire la preț părțile stabilind că este de 1.200 lei, dar societatea a întocmit factură doar pentru valoarea parțială de 600 lei.

Totodată, conform anexelor întocmite de organele de control și confirmate sub semnătură de reprezentantul societății (Anexa 1 la Raportul de inspecție fiscală) se reține că în marea majoritate a cazurilor care au determinat sume suplimentare ca urmare a inspecției (71 de contracte în 2014, 112 contracte în 2015, 114 în 2016, 204 contracte în 2017 și 110 contracte în 2018), societatea a încheiat contracte aferent cărora, deși a emis pentru cursanți Certificat de absolvire, nu a înregistrat niciun venit aferent acestor servicii care au fost prestate, iar petenta nu aduce în contestația formulată nicio explicație și nicio motivare în fapt și în drept cu privire la aceste aspecte constatate de către organele de control.

Spre exemplu:

- cu persoana fizică MDV în calitate de beneficiar, societatea a încheiat contractul nr. 90/08.05.2014 având ca obiect „Pregătirea în teoria și practica conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria B”, cu privire la preț părțile stabilind că „taxa de școlarizare pentru curs complet (teorie+practică) este de 1.200 lei”. Condițiile de plată stabilite între părți prevedeau că „se achită un avans minim de 300 lei din taxa de școlarizare la încheierea contractului, diferența din taxă se achită pe parcurs până la data de 20 ale lunii a 2-a din serie”, fără vreo referire la plăți către instructorul auto. Pentru acest cursant, societatea a emis Certificatul de absolvire din data de 23.06.2014, care atestă „absolvirea cursurilor de pregătire teoretică și practică”, dar nu a întocmit nicio factură și nu a înregistrat niciun venit din prestarea de servicii;

- cu persoana fizică OA în calitate de beneficiar, societatea a încheiat contractul nr. 16/15.01.2014 având ca obiect „Pregătirea în teoria și practica conducerii autoturismului în vederea obținerii permisului de conducere categoria C, CE”, cu privire la preț părțile stabilind că „taxa de școlarizare pentru curs complet (teorie+practică) este de 2.000 lei”. Condițiile de plată stabilite între părți prevedeau că „se achită un avans minim de 300 lei din taxa de școlarizare la încheierea contractului, diferența din taxă se achită pe parcurs până la data de 20 ale lunii a 2-a din serie”, fără vreo referire la plăți către instructorul auto. Pentru acest cursant, societatea a emis Certificatul de absolvire care atestă „absolvirea cursurilor de pregătire teoretică și practică”, dar nu a întocmit nicio factură și nu a înregistrat niciun venit din prestarea de servicii.

În drept, în conformitate cu prevederile legii 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 112⁷ (pentru perioada ian 2014-sept. 2014) și ale art. 19 (pentru perioada oct. 2014-dec. 2015), societatea avea obligația să includă la venituri valoarea serviciilor care au fost certificate ca prestate și încasate prin emiterea Certificatului de absolvire, legiuitorul dispunând că:

„art. 112⁷ **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 și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;
- i) veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriiilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.

art. 19 Reguli generale

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

Coroborate cu Normele metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil 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 elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Totodată, în speță sunt incidente prevederile:

- pct. 259 din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„Venituri din prestarea de servicii

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

- Legea 82/1991/R a Contabilității, 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.”

- Ordinului nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate

„4.17.1. Venituri

431. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

(3) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende.

(4) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".

432. - Sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

Venituri din prestarea de servicii

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

Astfel, se reține că în mod legal organele de control au reîntregit veniturile impozabile ale societății pentru perioada 2014-2015 și au constatat că aferent acestor ani fiscali societatea trebuia să determine și să achite la bugetul de stat impozit pe profit în sumă de **X50 lei**.

Începând cu anul 2016, odată cu intrarea în vigoare a Legii 2016/2015, având în vedere prevederile art. 48 alin. (1) și (2) și ale art. 47 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care dispun că:

„art. 48 Reguli de aplicare a sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderii

(1) Impozitul reglementat de prezentul titlu este obligatoriu.

(2) Persoanele juridice române aplică impozitul reglementat de prezentul titlu începând cu anul fiscal următor celui în care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere prevăzute la art. 47.

art. 47 Definiția microîntreprinderii

În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

a) a realizat venituri, altele decât cele obținute din desfășurarea activităților, prevăzute la art. 48 alin. (6);

b) a realizat venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;

c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 100.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;

d) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale;

e) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii."

cifra de afaceri a societății fiind inferioară plafonului de 100.000 euro prevăzut de legiuitor, se reține că SC X SRL a redevenit plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Drept urmare, pentru perioada 01.01.2016- 31.12.2018, pentru a determina impozitul pe veniturile microîntreprinderii pe care societatea ar fi trebuit să-l achite la bugetul de stat dacă ar fi înregistrat toate veniturile obținute, organele de control au aplicat art. 53 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

„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 sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

e¹) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;

- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;
- i) veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul "709", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- k) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;
- l) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
- m) veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin."

Date fiind cele anterior menționate, deoarece susținerile petentei nu sunt în măsură să modifice situația de fapt fiscală stabilită de către organele de control, se reține că în mod legal acestea au reîntregit veniturile impozabile pentru perioada ianuarie 2016- decembrie 2018 și au determinat că pentru aceste perioade fiscale societatea datorează impozit pe veniturile microîntreprinderii suplimentar, după cum urmează:

- pentru anul 2016 venituri neînregistrate în valoare de X31 lei, diferență impozit pe veniturile microîntreprinderii stabilită suplimentar de X9 lei;
- pentru anul 2017 venituri neînregistrate în valoare de X32 lei, diferență impozit pe veniturile microîntreprinderii stabilită suplimentar de X10 lei;
- pentru anul 2018 venituri neînregistrate în valoare de X33 lei, diferență impozit pe veniturile microîntreprinderii stabilită suplimentar de X11 lei.

În speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2016 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 276 Soluționarea contestației

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

Drept urmare, analizând documentele la dosar, având în vedere dispozițiile constatările de mai sus și prevederilor legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală antecitate, organul de soluționare **va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/22.11.2019, pentru impozitul pe profit în sumă de X50 lei și pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X2 lei.**

Totodată, din analiza contestației formulate de SC X SRL, organul de soluționare reține că petenta sesizează că în cazul veniturilor reînregite pentru anul 2015, organul de control a cuprins în mod eronat la veniturile din luna martie 2015, de 2 ori aceeași persoană: LSI, cu suma de 4.000 lei.

În Referatul nr. 2433/22.01.2020, anexat la dosarul contestației, în ceea ce privește greșeala de calcul semnalată de contribuabil referitor la suma dublată în luna martie 2015, pentru LSI, organele de control admit eroarea și precizează că suma dublată este 2.000 lei, iar influența fiscală în cazul impozitului pe profit este de **X51 lei** [(2.000-X27 lei TVA

colectată)x16%], sumă pentru care inspectorii cu atribuții de control propun admiterea contestației.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“art. 279- Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

urmează a se admite contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X51 lei și se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/22.11.2019 pentru această sumă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2019, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/22.11.2019, pentru TVA în sumă de X26 lei, pentru impozitul pe profit în sumă de X50 lei și pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderii în sumă de X2 lei.

2) Admiterea contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/22.11.2019, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/22.11.2019, pentru TVA în sumă de X27 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de X51 lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ-fiscal pentru aceste obligații.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.