



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr. 1738

din data de 2012

privind soluționarea contestației formulată de

S.C. X S.R.L. Brăila,

înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr._/2012

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr._/2012, înregistrată sub nr._/2012, asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L. Brăila, împotriva Deciziei de impunere nr._/2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

S.C. X S.R.L. are sediul în Brăila, str. __, bl. __, __, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr.J09/_/__, are CUI RO __ și este reprezentată legal de d-na __ - administrator, care a semnat acțiunea formulată și a aplicat amprenta ștampilei societății comerciale în original, pe aceasta.

Obiectul contestației privește suma totală de __ lei, din care:

- __ lei, impozit pe profit;
- __ lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- __ lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- __ lei, T.V.A.;
- __ lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A.,
- __ lei, penalități de întârziere aferente T.V.A.,

înscrisă în Decizia de impunere nr._/2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr._/2012, de către Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

Privind termenul de depunere al contestației, D.G.F.P. Județul Brăila reține că Decizia de impunere nr._/2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, a fost comunicată S.C. X S.R.L., cu adresa nr._/2012, când reprezentantul societății comerciale a confirmat primirea în data de **2012**, înscriind pe aceasta „Am primit un exemplar 2012”, și că acțiunea în calea administrativă de atac a fost depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, în data de **2012**, înregistrată sub nr._.

Ca urmare, se constată că, această contestație a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită să soluționeze contestația pe fond.

I. Prin contestația formulată S.C. X S.R.L. Brăila se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr._/2012, solicitând anularea acesteia pentru următoarele considerente:

Inspekția fiscală s-a desfășurat în baza avizului nr._/2012 în care perioada înscrisă ca fiind supusă verificării a fost 01.01.2010 – 31.12.2011, interval ce a fost extins, în baza Deciziei de reverificare nr._/2012, pentru impozitul pe profit și T.V.A. la 01.01.2007 – 31.12.2009, în condițiile în care aceasta a mai fost supusă unei inspekții fiscale anterioare, materializată în raportul de inspekție fiscală nr._/2011.

În această ordine de idei, contestatoarea consideră că reverificarea s-a făcut abuziv, prin încălcarea prevederilor art.105 alin.3 coroborate cu ale art.105 indice 1 din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care reverificarea nu era posibilă decât în cazul apariției unor date suplimentare care nu puteau fi cunoscute de organele de inspekție fiscală la data controlului inițial, bazându-se în acest sens pe Sentința nr.1792/21.06.2007 a Curții de Apel București, concluzionând că, în cauză nu s-a făcut dovada existenței unor date suplimentare necunoscute inspektorilor fiscali cu ocazia controalelor anterioare.

Prin urmare, societatea comercială consideră că „reverificarea nu se poate face decât strict pentru determinarea influențelor fiscale a datelor suplimentare apărute și nu o reverificare generală”, atât timp cât motivul reverificării a fost procesul verbal nr._ întocmit de Garda Financiară – Secția Brăila, prin care s-a constatat înregistrarea, în perioada 2009 – 2010, a unor facturi emise de S.C. _ S.R.L., contribuabil inactiv, concluzionând astfel că, în aceste condiții, reverificarea ar fi trebuit să privească doar anul 2009, neexistând date suplimentare care să privească perioada 01.01.2007 – 31.12.2009 și tranzacțiile cu S.C. _ S.R.L.

Privind înregistrarea facturilor emise de S.C. _ S.R.L., societatea comercială apreciază că acestea nu pot constitui o dată suplimentară deoarece „toată evidența contabilă a fost pusă la dispoziția organelor de inspekție fiscală”, iar faptul că agentul economic a fost declarat inactiv ar fi trebuit cunoscut atât timp cât inactivitatea firmelor se publică prin ordin al A.N.A.F. afișat pe site-ul acestuia.

Față de cele menționate, S.C. X S.R.L. Brăila susține că a formulat contestație privind „legalitatea majorării veniturilor impozabile cu suma de _ lei,

..., sumă rezultată prin recalcularea veniturilor ce ar fi rezultat din facturarea lucrărilor prestate către S.C. _ S.R.L., pentru perioada 2008 – 2009, perioadă supusă verificării anterior”, în condițiile în care reverificarea „s-a realizat doar pe baza unei reinterpretări a documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală”, iar „două echipe de control, pe baza acelorași documente, au ajuns la concluzii diferite”.

În acest context, societatea comercială solicită anularea deciziei de impunere pentru suma de _ lei, din care: _ lei, reprezentând impozit pe profit, _ lei, reprezentând dobânzi și _ lei cu titlu de penalități de întârziere.

În aceeași ordine de idei, societatea comercială consideră că „în mod nelegal a fost suplimentată T.V.A. colectată cu suma de _ lei, aferentă tranzacțiilor încheiate cu S.C. _ S.R.L. în perioada 01.01.2007 - 31.12.2009, perioadă supusă anterior unei inspecții fiscale, deoarece „organele de inspecție fiscală nu au prezentat nicio dată suplimentară din care să rezulte legalitatea reverificării aceleiași perioade”.

Totodată, societatea comercială susține că, „la nivel bugetar nu se poate vorbi de un prejudiciu deoarece ... unei T.V.A. colectată la S.C. X S.R.L. iar fi corespuns o T.V.A. deductibilă la S.C. _ S.R.L. ceea ce face ca influența asupra bugetului de stat să fie zero”.

În ceea ce privește operațiunile derulate cu S.C. _ S.R.L., contestatoarea menționează că, în speță, declararea ca inactiv a agentului economic s-a făcut prin ordin al Președintelui ANAF nr.1167/29.05.2009, care, este „anterior datei controlului precedent, deci” organul de inspecție fiscală „a avut cunoștință despre acest ordin și în concluzie nu poate fi interpretată ca o dată suplimentară”, concluzionând astfel că, „în mod nelegal s-a stabilit în sarcina S.C. X S.R.L., T.V.A. suplimentar, nedeductibil, suma de _ lei rezultată din operațiunile derulate cu S.C. _ S.R.L.”.

În continuare, S.C. X S.R.L. Brăila, consideră că inspecția fiscală nu s-a desfășurat conform prevederilor art.94 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care deși a „solicitat să se țină cont de calcularea provizioanelor pentru clienții incerti ..., pentru toate creanțele aflate în această situație, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont” de solicitare pe motiv că societatea comercială nu le-a evidențiat.

În susținere, societatea comercială face trimitere la prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 considerând că, sumei totale de _ lei reprezentând valoarea totală a creanțelor, îi corespund provizioane deductibile fiscal, potrivit art.22 alin.(1) lit.c), de _ lei, deoarece provizioanele se constituie „în mod obligatoriu ... și ... sunt deductibile fiscal ...”, în timp ce organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că ar fi trebuit să verifice respectarea de către societatea comercială a prevederilor legale, în sensul de a „calcula toate influențele” ce au rezultat din nerespectarea acestora de către agentul economic.

Totodată, contestatoarea a menționat și că pentru toate creanțele ce compun suma de _ lei s-au deschis acțiuni în instanță în vederea recuperării acestora, susținând că, și dacă s-ar considera că reverificarea s-ar justifica, provizioanele „ce trebuie înregistrate acoperă integral baza impozabilă suplimentară” stabilită de organele de inspecție fiscală.

În data de 2012, S.C. X S.R.L. Brăila a depus, la solicitarea D.G.F.P. Județul Brăila nr._/2012, adresa nr._, înregistrată sub nr._/2012, prin care nu aduce alte argumente, ci reiterează, în sinteză, motivele de fapt și de drept prezentate în contestație.

II. 1. Prin Decizia de impunere nr._/2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, pentru S.C. X S.R.L. Brăila, s-au stabilit, referitor la impozitul pe profit, următoarele:

- **impozit pe profit** 01.01.2007 - 31.12.2011 _lei
- **majorări de întârziere/dobânzi** 28.10.2009 - 05.07.2012 _lei
- **penalități de întârziere** 24.03.2012 - 05.07.2012 _lei.

Motivele de fapt care au condus la stabilirea în sarcina societății comerciale a diferențelor suplimentare, înscrise în decizia de impunere, au fost:

a) referitor la veniturile constatate suplimentar de _ lei se reține:

- _ lei, venituri neînregistrate și nedeclarate, ca urmare a evidențierii parțiale (90%) a lucrărilor executate beneficiarului S.C. _ S.R.L. București, reprezentând garanții de 10% neevidențiate separat pe măsura executării lucrărilor și ajunse la scadență în luna decembrie 2009;

- _ lei, venituri neevidențiate și nedeclarate, ca urmare a neînregistrării facturii nr._/2010;

- _ lei, venituri diminuate ca urmare a înregistrării eronate de către contribuabil, în luna martie 2010 a facturii nr._/2009, având în vedere că, în cauză aceasta a fost stabilită prin RIF nr._/2010, întocmit anterior inspecției.

b) referitor la cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar în sumă de _ lei se reține:

- _ lei, cheltuieli evidențiate de contribuabil în baza unor facturi emise de S.C. _ S.R.L. – contribuabil inactiv;

- _ lei, cheltuieli înregistrate de contribuabil cu provizioane nedeductibile(70%) stabilite pentru clientul S.C. _ S.R.L. București;

- _ lei, cheltuieli înregistrate eronat de contribuabil cu amortizarea unor mijloace fixe auto pentru care s-a stabilit metoda degresivă de amortizare;

- _ lei, diminuare cheltuieli nedeductibile cu protocolul ca urmare a recalculării rezultatului contabil:

c) majorarea bazei impozabile cu suma de _ lei aferentă impozitului pe profit în sumă de _ lei, evidențiat și stabilit corect de contribuabil dar nedeclarat.

d) majorarea sumei deductibilă, respectiv a rezervei legale constituită de contribuabil cu suma de _ lei, ca urmare a recalculării rezultatului contabil.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în valoare totală de _lei și penalități de întârziere în sumă de _lei.

Referitor la T.V.A., prin Decizia de impunere nr._/2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, pentru S.C. X S.R.L. Brăila, s-au stabilit următoarele:

- **T.V.A. lunar** 01.03.2008 - 31.12.2011 _lei
- **majorări de întârziere/dobânzi** 26.09.2009 - 05.07.2012 _lei
- **penalități de întârziere** 26.01.2012 - 05.07.2012 _lei.

Motivele de fapt care au condus la stabilirea în sarcina societății comerciale a diferențelor suplimentare, înscrise în decizia de impunere, au fost:

- agentul economic nu a înregistrat în evidența contabilă și nici nu a declarat la organul fiscal teritorial T.V.A. colectată în sumă de _ lei, cu o bază impozabilă în sumă de _ lei, aferentă garanției de 10 % corespunzătoare lucrărilor executate către S.C. _ S.R.L. București;

- în perioada ianuarie – octombrie 2011, contribuabilul verificat a înregistrat o T.V.A. deductibilă corespunzătoare unor facturi de avansuri emise de S.C. _ S.R.L., S.C. _ S.R.L. și S.C. _ S.R.L., reprezentând achiziții de materiale, ce au fost realizate doar la nivel scriptic, nu și faptic, fiind apoi stornate integral;

- în perioada august 2009 – aprilie 2010, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă un număr de _ facturi emise de către S.C. _ S.R.L. București, în valoare totală de _ lei, din care T.V.A. _ lei (contravaloare lucrări de fasonat și montat armături metalice) declarată inactivă începând cu data de 2009, prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, iar începând cu data de 2009 îi este anulată înregistrarea în scopuri de T.V.A.;

- societatea comercială a dedus, în mod eronat, T.V.A. în sumă de _ lei aferentă facturii nr._/2010 emisă de S.C. _ S.R.L., reprezentând contravaloare servicii cazare externă din perioada 2010 (necontestată de agentul economic).

Pentru T.V.A. stabilită suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în valoare totală de _lei și penalități de întârziere în sumă de _lei.

2. Prin Raportul de inspecție fiscală nr._/2012, întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, s-a menționat faptul că în data de 2012, Garda Financiară – Secția Județeană Brăila a întocmit procesul – verbal nr._, prin care s-a estimat un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de _ lei, din care: impozit pe profit în valoare de _ lei și T.V.A. în sumă de _ lei, urmare a înregistrării în evidența contabilă, în perioada 2009 – 2010, a unor facturi emise de contribuabilul inactiv S.C. _ S.R.L.

Ca urmare, prin adresa nr._/2011, Garda Financiară – Secția Județeană Brăila a solicitat D.G.F.P. Județul Brăila – Activitatea de Inspecție Fiscală stabilirea în totalitate a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat de

către S.C. X S.R.L., situație în care A.I.F. Brăila a întocmit Decizia de reverificare nr. _/2012.

Referitor la impozitul pe profit, prin raport, organul de inspecție fiscală a menționat că au fost constatate deficiențe privind veniturile înregistrate, după cum urmează:

- în perioada decembrie 2007 – februarie 2009, S.C. X S.R.L. Brăila, în calitate de antreprenor, a executat lucrări de construcții beneficiarului S.C. _S.R.L. București, ce s-au finalizat în luna noiembrie 2008, potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. _/2008, deși, ulterior, în lunile _ 2009, societatea comercială a mai facturat și alte lucrări executate în _ 2009.

Potrivit clauzelor contractuale, S.C. _ S.R.L. București a reținut cu ocazia fiecărei situații de lucrări garanția de perfectă funcționare (5%), precum și garanția de perfectă execuție a lucrărilor (5%), cu condiția restituirii acestora, după expirarea termenului de 1 an, socotit de la data recepției, respectiv 2009 pentru garanția de perfectă funcționare și 2008 pentru garanția de perfectă execuție a lucrărilor.

Totodată, prin raport s-a menționat și că, pe perioada derulării lucrărilor, S.C. X S.R.L. a emis facturi către S.C. _S.R.L. București în baza unor certificate de plată întocmite pentru lucrările executate efectiv, pentru fiecare contract în parte, fără a înregistra în acestea separat garanția de 10% ci numai 90% din lucrările efectuate față de 100% cât era corect cu consecința diminuării veniturilor și a T.V.A. colectată aferentă.

În plus, organul de inspecție fiscală a precizat că, până la data finalizării controlului, garanțiile reținute de S.C. _S.R.L. București nu au fost restituite S.C. X S.R.L. la termenele prevăzute în contractele încheiate, existând un litigiu de natură comercială în instanță, între cele două părți, ce nu putea să împiedice emiterea facturii și înregistrarea pe venituri și T.V.A. colectată a garanției reținute și nefacturate în procent de 10%.

Concluzionând, organul de inspecție fiscală a menționat că S.C. X S.R.L. Brăila nu a procedat la înregistrarea integrală a lucrărilor efectuate, ci numai în procent de 90%, având influență fiscală asupra veniturilor și T.V.A. aferentă, în sensul diminuării veniturilor totale cu suma de _ lei și a T.V.A. colectată cu suma de _ lei.

De asemenea, prin raport, s-a reținut și faptul că S.C. _ S.R.L. București a intrat în procedura de insolvență începând cu data de 2010 iar începând cu data de 2012 s-a deschis procedura de faliment, aceasta nefiind finalizată la data încheierii actului de control.

- în luna _ 2010, S.C. X S.R.L. Brăila a emis către S.C. _S.R.L. București factura nr. _/2010 în valoare totală de _ lei, reprezentând c/val garanție 5%, reținută la factura nr. _/2009, fără însă a o înregistra în evidența contabilă, cu influență asupra rezultatului impozabil și a impozitului pe profit.

Referitor la cheltuieli, prin raportul de inspecție fiscală s-a menționat faptul că s-au constatat deficiențe cu consecință asupra stabilirii de cheltuieli nedeductibile suplimentare, după cum urmează:

- în perioada august 2009 – aprilie 2010, S.C. X S.R.L. Brăila a înregistrat în evidența contabilă, pe cheltuieli deductibile, un număr de _ facturi emise de către S.C. _ S.R.L. București, în sumă totală de _ lei, din care valoare fără T.V.A. _ lei, reprezentând contravaloare lucrări de fasonat și montat armături metalice, în condițiile în care societatea emitentă a fost declarată inactivă începând cu data de 2009, prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/2009, iar începând cu data de 01.07.2009 i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de T.V.A. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2009 – 2010, cheltuieli nedeductibile fiscal, precum urmează: _ lei aferente anului 2009 și _ lei aferente anului 2010.

În acest context, organele de inspecție fiscală au menționat că, anterior inspecției fiscale, Garda Financiară – Secția Brăila a efectuat la S.C. X S.R.L. o verificare în ceea ce privește S.C. _ S.R.L. București întocmind procesul verbal nr._/2012, prin care s-a estimat un impozit pe profit în sumă de _ lei aferent cheltuielilor înregistrate în contabilitatea S.C. X S.R.L., urmând ca stabilirea în totalitate a obligațiilor fiscale să fie efectuată de organul de inspecție din cadrul A.I.F. Brăila.

- în lunile martie și aprilie 2010, contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli de exploatare deductibile, suma totală de _ lei, reprezentând provizioane constituite în proporție de 100% din valoarea creanțelor asupra clientului S.C. _ S.R.L. București, și neîncasate, până la momentul constituirii provizioanelor, asupra căruia s-a deschis procedura generală de insolvență la Tribunalul București în data de 2009, iar începând cu data de 2012, s-a pronunțat deschiderea procedurii generale de faliment. Prin urmare, organul de inspecție fiscală a menționat că, agentul economic se încadrează în prevederile art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că sunt deductibile numai 30% din provizioanele constituite asupra clientului S.C. _ S.R.L. București, respectiv numai suma de _ lei ($_ \times 30\%$), diferența de _ lei fiind de natura cheltuielilor nedeductibile fiscal.

- în perioada 2010 – 2011, potrivit deciziei administratorului societății, S.C. X S.R.L. Brăila a aplicat, eronat, regimul de amortizare degresivă pentru o serie de mijloace fixe aflate în patrimoniu, intrate fie în sistem de leasing financiar, fie prin cumpărare, în perioada 2008 – 2010, cu consecință asupra înregistrării în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare în plus a sumei de _ lei, drept pentru care organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea amortizării lunare, prin aplicarea corectă a metodei degresive.

- organul de inspecție fiscală a procedat la diminuarea cuantumului cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal cu suma de _ lei, ca urmare a recalculării rezultatului contabil în anii 2010 și 2011.

Totodată, prin raportul de inspecție fiscală s-a menționat faptul că a fost majorată baza impozabilă cu suma de _ lei, aferentă impozitului pe profit în sumă de _ lei, impozit nedeclarat de contribuabil față de evidența contabilă și fiscală a acestuia.

De asemenea, s-a consemnat și că s-a majorat deducerea rezervei legale constituită cu suma de _ lei (_ lei, rezervă legală deductibilă constituită de contribuabil – _ lei, rezervă legală deductibilă recalculată), stabilită ca urmare a recalculării rezultatului contabil.

Referitor la T.V.A. prin raportul de inspecție fiscală s-au consemnat deficiențe cu consecința majorării T.V.A. colectată cu suma de _ lei, ca urmare a faptului că S.C. X S.R.L. Brăila nu a înregistrat în evidența contabilă și nici nu a declarat la organul fiscal teritorial T.V.A. colectată aferentă garanției de 10 % corespunzătoare lucrărilor executate către beneficiarul S.C. _ S.R.L. București, în perioada decembrie 2007 – februarie 2009, respectiv 5%, garanție de perfectă funcționare și 5% garanție de perfectă execuție a lucrărilor, ce au fost evidențiate distinct pe certificate de plată emise de S.C. _ S.R.L. București pe măsura realizării lucrărilor de construcții și reținute la finalul lucrărilor din valoarea totală a fiecărui certificat de plată.

În acest sens organul de inspecție fiscală a reținut faptul că S.C. X S.R.L. Brăila nu a evidențiat valoarea celor două tipuri de garanții deși acestea erau înscrise în mod distinct pe certificatele de plată, deși agentul economic a emis inițial factura nr._/2009 în valoare totală de _ lei (fără T.V.A.), ulterior stornată prin factura nr._/2009, ambele documente neînregistrate în contabilitate.

În plus, s-a consemnat și faptul că prin factura nr._/2009 cu T.V.A. în sumă de _ lei, s-a evidențiat garanția de perfectă execuție de 5%, înregistrată inițial în contul 4428, iar prin raportul de inspecție fiscală nr._/2010 trecută în contul 4427, factură ce a fost stornată ulterior în septembrie 2010, prin factura nr._/2010 motivat de refuzul la plată al beneficiarului.

Față de cele menționate, organul de inspecție fiscală a precizat faptul că, deși prestatorii aveau obligația să înscrie în facturi valoarea lucrărilor de construcții – montaj și să colecteze T.V.A. pentru această valoare, agentul economic a diminuat, nejustificat, atât baza de impozitare, cât și T.V.A. aferentă situațiilor de lucrări emise de client și recunoscute de S.C. X S.R.L., facturând sumele din certificatele de plată mai puțin 10% din valoarea efectivă a lucrărilor efectuate, neținând cont de faptul că baza de impozitare reprezintă valoarea întregii lucrări iar garanția nu o diminuează ci rămâne o sumă neachitată, la dispoziția beneficiarului care se va achita abia la momentul la care se va termina garanția.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală s-a consemnat și faptul că, în luna octombrie 2010 s-a deschis procedura de insolvență a S.C. _ S.R.L. București, iar din 2011 aceasta a intrat în faliment, motiv pentru care

S.C. X S.R.L. a solicitat înscrierea la masa credală cu suma de _ lei, din care i s-a aprobat doar _ lei.

Concluzionând organul de inspecție fiscală a menționat că, S.C. X S.R.L. Brăila și-a diminuat T.V.A. colectată cu suma de _ lei, dar ținând cont de faptul că, prin raportul de inspecție fiscală anterior prezentului, respectiv nr._/2010 agentului economic i s-a stabilit o T.V.A. suplimentară de _ lei, a rezultat, la acest control o diferență cu titlu de T.V.A. colectată suplimentar de _ lei.

Privind T.V.A. deductibilă, față de sumele contestate de S.C. X S.R.L. Brăila, organul de inspecție fiscală a menționat că a diminuat T.V.A. cu suma de _ lei, aferentă tranzacțiilor cu S.C. _S.R.L. București, pe motivele de fapt menționate la impozitul pe profit.

III. Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

a) Înainte de a analiza pe fond cauza, D.G.F.P. Județul Brăila, **va analiza excepțiile ridicate de S.C. X S.R.L. Brăila privind nulitatea deciziei de impunere atacată.**

În fapt, prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. Brăila susține că reverificarea s-a făcut abuziv, prin încălcarea prevederilor art.105 alin.3 coroborate cu ale art.105 indice 1 din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care aceasta nu era posibilă decât în cazul apariției unor date suplimentare care nu puteau fi cunoscute de organele de inspecție fiscală la data controlului inițial, bazându-se în acest sens pe Sentința nr.1792/21.06.2007 a Curții de Apel București, concluzionând că, în cauză nu s-a făcut dovada existenței unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali cu ocazia controalelor anterioare.

Prin urmare, societatea comercială consideră că „reverificarea nu se poate face decât strict pentru determinarea influențelor fiscale a datelor suplimentare apărute și nu o reverificare generală”, atât timp cât motivul reverificării a fost procesul verbal nr._ întocmit de Garda Financiară – Secția Brăila, prin care s-a constatat înregistrarea, în perioada 2009 – 2010, a unor facturi emise de S.C. _ S.R.L., contribuabil inactiv, concluzionând astfel că, în aceste condiții, reverificarea ar fi trebuit să privească doar anul 2009, neexistând date suplimentare care să privească perioada 01.01.2007 – 31.12.2009 și tranzacțiile cu S.C. _ S.R.L.

Privind înregistrarea facturilor emise de S.C. _ S.R.L., societatea comercială apreciază că acestea nu pot constitui o dată suplimentară deoarece „toată evidența contabilă a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală”, iar faptul că agentul economic a fost declarat inactiv ar fi trebuit cunoscut atât timp cât inactivitatea firmelor se publică prin ordin al A.N.A.F. afișat pe site-ul acestuia.

Față de cele menționate, S.C. X S.R.L. Brăila susține că a formulat contestație privind „legalitatea majorării veniturilor impozabile cu suma de _ lei, ..., sumă rezultată prin recalcularea veniturilor ce ar fi rezultat din facturarea lucrărilor prestate către S.C. _ S.R.L., pentru perioada 2008 – 2009, perioadă supusă verificării anterior”, în condițiile în care reverificarea „s-a realizat doar pe baza unei reinterprețări a documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală”, iar „două echipe de control, pe baza acelorași documente, au ajuns la concluzii diferite”.

În acest context, societatea comercială solicită anularea deciziei de impunere pentru suma de _ lei, din care: _ lei, reprezentând impozit pe profit, _ lei, reprezentând dobânzi și _ lei, cu titlu de penalități de întârziere.

În aceeași ordine de idei, societatea comercială consideră că „în mod nelegal a fost suplimentată T.V.A. colectată cu suma de _ lei, aferentă tranzacțiilor încheiate cu S.C. _ S.R.L. în perioada 01.01.2007 - 31.12.2009, perioadă supusă anterior unei inspecții fiscale, deoarece „organele de inspecție fiscală nu au prezentat nicio dată suplimentară din care să rezulte legalitatea reverificării aceleiași perioade”.

Față de cele mai sus menționate, D.G.F.P. Județul Brăila, referitor la motivația contestatoarei precum că reverificarea s-a făcut abuziv, prin încălcarea prevederilor art.105 alin.3 din Codul de procedură fiscală, cu trimitere la conținutul actului administrativ fiscal, se reține că reverificarea perioadei 01.01.2007 – 31.12.2009 privind impozitul pe profit și din 01.03.2008 – 31.12.2009 privind T.V.A., a fost efectuată ca urmare a solicitării Gărzii Financiare – Secția Județeană Brăila din adresa nr._/2012, având la bază Decizia de reverificare nr._/2012, emisă de conducătorul activității de inspecție fiscale, datorită apariției unor date și informații suplimentare care au influențat cuantumul obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului. Din conținut acestea se referă la faptul că S.C. X S.R.L. Brăila a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de S.C. _ S.R.L., contribuabil declarat inactiv prin OPANAF nr.1167/29.05.2009. În plus, organul de inspecție fiscală a precizat că, starea de inactivitate nefiind cunoscută „la data efectuării primei inspecții, ..., mai mult, în bazele de date gestionate la nivelul D.G.F.P. Brăila nu se regăsea nicio înregistrare pentru contribuabilul în cauză ca fiind INACTIV”, prin Referatul nr._/2012 privind propunerea de soluționare a contestației, întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

Referitor la motivația S.C. X S.R.L. Brăila privind reverificarea perioadei și pentru S.C. _ S.R.L., D.G.F.P. Județul Brăila reține, faptul că, aceasta s-a justificat datorită faptului că, agentul economic, ulterior verificării inițiale, a emis facturi de stornare, în luna septembrie 2010 și a efectuat o serie de ajustări contabile, ce au influențat constatările din perioada verificată anterior, motiv pentru care, în scopul analizei complete a fenomenului economic, care să reflecte realitatea, s-a impus verificarea tuturor tranzacțiilor dintre cele două societăți comerciale.

Ori, în drept, potrivit prevederilor art.105¹ alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, în cazul reverificării, prin date suplimentare se înțelege informații, documente, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

Prin urmare, având în vedere faptul că societatea comercială a procedat ulterior finalizării primei inspecții fiscale la emiterea unor facturi fiscale de ajustare, precum și că organul de inspecție fiscală a identificat documente noi, respectiv raport de expertiză contabilă, centralizatoare garanții, care priveau operațiuni economice aferente perioadei 2007 – 2009, D.G.F.P. Județul Brăila constată că reverificarea în cauză intră sub incidența dispozițiilor legale aplicabile în speță.

Având în vedere cele mai sus menționate excepțiile invocate de S.C. X S.R.L. Brăila vor fi înlăturate.

Așadar, în condițiile în care, după cum s-a invocat în precedent, decizia de reverificare în speță s-a motivat potrivit legii, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a excepțiilor invocate, Decizia nr.2/17.12.2008 a Comisiei de proceduri fiscale.

b) Pe fond:

1. Cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Județul Brăila se poate pronunța asupra temeiniciei stabilirii sumei totale de _ lei, din care: _ lei, impozit pe profit, _ lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, _ lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, _ lei, T.V.A., _ lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A., _ lei, penalități de întârziere aferente T.V.A., în condițiile în care societatea comercială nu a prezentat motive de fapt și de drept prin acțiunea introdusă în calea administrativă de atac pentru aceste sume contestate, inclusiv prin completarea adusă ulterior.

În fapt, în data de 2012, A.I.F. Brăila a emis, pentru S.C. X S.R.L., Decizia de impunere nr._ privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care a menționat că a stabilit în sarcina societății comerciale, diferență impozit pe profit în sumă de _ lei cu accesorii aferente, ca urmare a constatării unor deficiențe ce au condus la stabilirea de venituri suplimentare de _ lei și de cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar în sumă de _ lei.

Totodată, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. Brăila o diferență de T.V.A. în sumă de _ lei, ca urmare a faptului că agentul economic nu a înregistrat în evidența contabilă și nici nu a declarat la organul fiscal teritorial T.V.A. colectată în sumă de _ lei, aferentă garanției de 10 % corespunzătoare lucrărilor către S.C. _ S.R.L. București și, în perioada august 2009 – aprilie 2010, a înregistrat în evidența contabilă un număr de _ facturi emise de către S.C. _ S.R.L. București, în valoare totală de _ lei, din care

T.V.A. _ lei (contravaloare lucrări de fasonat și montat armături metalice) declarată inactivă începând cu data de 2009, prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, iar începând cu data de 2009 îi este anulată înregistrarea în scopuri de T.V.A.

Împotriva Deciziei de impunere nr._/2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală referitor la aceste constatări ale inspecției fiscale, S.C. X S.R.L. deși a formulat contestație împotriva întregului impozit pe profit și parțial împotriva T.V.A., nu a prezentat motive de fapt și de drept pentru veniturile și cheltuielile stabilite suplimentar inclusiv a T.V.A. aferentă lor, menționate mai sus, iar în ceea ce privește T.V.A. a contestat accesoriile integral.

Având în vedere faptul că, prin acțiunea introdusă în calea administrativă de atac, S.C. X S.R.L. nu a precizat, în clar, motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază acțiunea în calea administrativă de atac, pentru toate sumele contestate, D.G.F.P. Județul Brăila a solicitat, prin adresa nr._/2012, ca, în termen de 5 zile de la primirea acesteia, să se comunice, în conformitate cu prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, în clar, motivele de fapt și de drept pentru toate debitele stabilite în sarcina societății comerciale prin actul atacat, în situația în care se înțelege să se conteste întreaga sumă, precum și dovezi în susținerea acțiunii formulate.

Ca răspuns la adresa nr._/2012, S.C. X S.R.L. a reiterat, în sinteză, aceleași motive care au fost invocate în cuprinsul contestației depusă inițial.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și d), și art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, precum urmează:

“ ARTICOLUL 206

Forma și conținutul contestației

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

...

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

...

ARTICOLUL 213

Soluționarea contestației

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

De asemenea, **în drept**, sunt aplicabile și prevederile pct.2.5 și 11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011, astfel:

“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.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Față de cadrul legal menționat, de actele și documentele existente la dosarul cauzei, inclusiv a răspunsului la adresa nr. /2012, D.G.F.P. Județul Brăila reține că, deși S.C. X S.R.L., a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. /2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, până la emiterea prezentei decizii de soluționare a acțiunii în calea administrativă de atac nu a prezentat motivele de fapt și de drept și nici dovezile în susținere pe care se întemeiază contestația privind sumele contestate.

În aceste condiții, având în vedere cele menționate anterior și faptul că, S.C. X S.R.L. nu a prezentat motive de fapt și de drept în susținere, privind suma totală de **_ lei**, din care: **_ lei**, impozit pe profit, **_ lei**, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, **_ lei**, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, **_ lei**, T.V.A., **_ lei**, dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A., **_ lei**, penalități de întârziere aferente T.V.A., contestația formulată de societatea comercială împotriva acesteia se privește ca **nemotivată**, urmând a fi **respinsă** ca atare.

Privind solicitarea S.C. X S.R.L. Brăila și anume că organul de inspecție fiscală să fi ținut cont, la verificarea efectuată, în stabilirea impozitului pe profit suplimentar, de provizioanele pentru clienții incerți (creanțe mai vechi de 270 zile), neevidențiate de societatea comercială, menționăm că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că, privind constituirea unor provizioane pentru deprecierea creanțelor, în drept sunt aplicabile prevederile art. 22 alin.(1) lit.c) și lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia contribuabilul are dreptul la deducerea provizioanelor în limita unui procent de 30% numai pentru cele înregistrate de către acesta.

Ori, în speță s-a constatat, potrivit informațiilor din raportul de inspecție fiscală faptul că agentul economic, după cum a recunoscut și acesta în acțiunea formulată, a omis de la înregistrarea în evidența contabilă a provizioanelor pentru clienții ce s-ar fi încadrat în condițiile impuse de lege, motiv pentru care, în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală nu a procedat la reglarea evidenței contabile a agentului economic. Mai mult, potrivit prevederilor art.94 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală are atribuții privind constatarea și investigarea fiscală a actelor

întocmite de agentul economic, deci atribuții de verificare și nicidecum de întocmire a actelor contabile, pentru a se înțelege că ar fi fost în măsură să calculeze provizioanele aferente clienților societății comerciale și de a acorda dreptul de deducere pentru cheltuielile aferente.

2. Privind suma de _ lei, din care: _ lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A. și _ lei, penalități de întârziere aferente T.V.A., cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L. Brăila datorează bugetului de stat această sumă în condițiile în care societatea comercială nu a contestat baza impozabilă asupra căreia s-au calculat aceste obligații fiscale.

În fapt, în data de 2012, A.I.F. Brăila a emis, pentru S.C. X S.R.L., Decizia de impunere nr._ privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care a menționat că societatea comercială a dedus, în mod eronat, T.V.A. în sumă de _ lei aferentă facturii nr._/2010, emisă de S.C. _ S.R.L., reprezentând contravaloare servicii cazare externă din perioada 30.07.2010 – 14.08.2010.

Împotriva deciziei de impunere mai sus menționate, S.C. X S.R.L. Brăila a formulat contestație prin care nu a contestat și diferența de T.V.A. stabilită în sarcina sa în sumă de _ lei, deși a formulat acțiune împotriva accesoriilor generate de această bază.

Având în vedere acest aspect, D.G.F.P. Județul Brăila, prin adresa nr._/2012, a solicitat S.C. X S.R.L. să precizeze quantumul accesoriilor aferente T.V.A. contestată de _ lei, în condițiile în care deși a contestat o T.V.A. mai mică decât cea stabilită în sarcină prin decizia de impunere atacată, accesoriile menționate prin acțiunea introdusă în calea administrativă de atac sunt aferente sumei totale stabilită cu titlu de T.V.A., respectiv _ lei.

Ca răspuns la adresa mai sus menționată, S.C. X S.R.L. Brăila a menționat, prin adresa nr._/2012, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr._/2012, că, în ceea ce privește accesoriile aferente T.V.A. „le-am contestat în totalitate, deoarece acestea se referă la suma contestată”.

În data de 2012, Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila a comunicat, prin adresa nr._, înregistrată sub nr._/2012, la solicitarea Serviciului Soluționare Contestații din adresa nr._/2012, accesoriile „pentru suma de _ lei, reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar:

- majorări de întârziere aferente = _ lei
- penalități de întârziere aferente = _ lei”.

Față de cele menționate, D.G.F.P. Județul Brăila constată că S.C. X S.R.L. Brăila deși a contestat toate accesoriile aferente T.V.A. stabilită suplimentar în sarcina sa, nu a contestat și baza cu titlu de T.V.A. în sumă de _ lei.

Prin urmare, având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul și ținând cont de faptul că S.C. X S.R.L. Brăila, a recunoscut ca

datorată, prin necontestare, suma de _ lei, reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar, D.G.F.P. Județul Brăila constată că acțiunea formulată de societatea comercială în calea administrativă de atac, privind suma de _ lei (afereantă obligației suplimentare necontestate de _ lei), din care: _ lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A. și _ lei, penalități de întârziere aferente T.V.A., este **neîntemeiată** urmând a fi **respinsă** ca atare.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209 alin.(1) lit. a), art.210 și art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. cu sediul în Brăila, str. _, bl. _, _, pentru suma totală de _ lei, din care: _ lei, impozit pe profit, _ lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, _ lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, _ lei, T.V.A., _ lei, cu titlu de dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A., _ lei, penalități de întârziere aferente T.V.A., înscrisă în Decizia de impunere nr._/2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. pentru suma totală de _ lei, din care: _ lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A. și _ lei, penalități de întârziere aferente T.V.A., înscrisă în Decizia de impunere nr._/2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila.

În temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Curtea de Apel Galați, potrivit art.218 alin.(2) din același act normativ, în termen de 6 luni de la data comunicării.