



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.216

din2010

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L. Brăila
înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub
nr...../.....2010

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...../.....2010, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr...../.....2010, asupra contestației formulată de S.C. S.R.L. Brăila, împotriva unor debite parțiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../.....2010, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2010.

S.C. S.R.L. are sediul în Brăila,, nr..., bl..., sc..., apt..., este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila sub nr.J09/.../..... și are atribuit codul unic de înregistrare fiscală RO

D.G.F.P. Județul Brăila verificând îndeplinirea condițiilor de procedură prevăzute de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, a constatat ca această contestație poartă o semnătură indescifrabilă, confirmată cu ștampila în original a societății, iar reprezentant și administrator legal este domnul

Obiectul contestației îl constituie debite parțiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../.....2010, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2010 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, pentru obligațiile fiscale principale și accesorii în sumă totală de lei, după cum urmează :

- lei, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată;
- lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată ;

-..... lei, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată ;

-..... lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată.

Cum Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../.....2010, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2010, a fost comunicată S.C..... S.R.L. Brăila cu adresa nr....., în data de2010, conform semnăturii de primire a reprezentantului și administratorului societății comerciale, confirmată de stampilă în original, iar contestația a fost depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila sub nr...../.....2010, rezultă că aceasta a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art. 205, 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 anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită să soluționeze pe fond contestația formulată de S.C. S.R.L. Brăila.

I. Contestația S.C. S.R.L. Brăila, înregistrată la A.I.F. Brăila sub nr...../.....2010 și la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr...../.....2010, s-a formulat împotriva unor debite parțiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../.....2010, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2010.

Conform Deciziei de impunere nr...../.....2010 organele de inspecție fiscală au calculat diferențe de obligații fiscale de plată, în sumă totală de lei, după cum urmează :

-..... lei, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată ;

-..... lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată ;

-..... lei, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată;

-..... lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată.

Din totalul obligațiilor fiscale suplimentare de plată calculate, **S.C. S.R.L. Brăila contestă** parțial debitele în sumă de lei, din care :

- lei, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată;
- lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată ;
- lei, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată ;
- lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată.

Potrivit motivației contestatoarei, aceste debite suplimentare au fost calculate nelegal, din următoarele motive:

1. Cu privire la impozitul pe profit și la majorările aferente :

Organele de inspecție fiscală au constatat existența unui număr de ... facturi, în valoare totală de lei, pe care le-au considerat cheltuieli nedeductibile fiscal, “ fără a ține cont de situația reală și de particularitățile activității în cadrul societății “, motivat de faptul că “ agentul economic nu a prezentat fundamentarea acestor cheltuieli cu documente justificative, respectiv situații de lucrări, procese verbale de receptie, etc.”.

În fapt, ... din celefacturi avute în vedere de inspecția fiscală sunt făcute de către subcontractori în vederea încasării cotei părți din lucrarea contractată în baza adjudecării prin licitație publică, astfel :

- factura nr...../.....2007 emisă de S.C. S.R.L. cu mențiunea “ lucrări construcții conf. Contract “ în valoare de lei, a fost întocmită în baza contractului nr..... din data de2007, care la art.... avea ca obiect “Subantreprenorul se obligă să realizeze lucrări de construcții (manopera) la obiectivul “.....”, în conformitate cu prevederile proiectelor, standardelor și prescripțiilor tehnice în vigoare. Manopera prestată de societatea comercială în baza contractului nr..... se regăsește în situația de lucrări din data de2007, acceptată de beneficiarul lucrării, în valoare totală de lei, din care, S.C. S.R.L. a facturat suma de lei aferentă situației de lucrări acceptată de beneficiar ;

- facturile nr.../.....2007 și nr.../.....2007 emise de S.C. S.R.L. în valoare de câte lei fiecare, cu mențiunea “ ” , au fost emise în baza contractului de subantrepriză nr...../.....2007 având ca obiect realizarea de lucrări de construcții (manopera) la obiectivul

“.....”. Pentru execuția lucrărilor a fost întocmită situația de lucrări înregistrată la beneficiarul lucrării sub nr.../.....2007, acceptată de beneficiar ceea ce atestă executarea lucrărilor, în sumă totală de lei, sumă ce se regăsește inclusă și în valoarea manoperei executate de subantreprenorul S.C. S.R.L., respectiv lei conform contractului nr.;

- factura nr.../.....2007 emisă de S.C. S.R.L. în valoare de lei cu mențiunea “.....” în baza contractului de subantrepriză nr.../.....2007 având ca obiect “lucrări de construcții (manoperă) la obiectivul “.....” pentru care antreprenorul a întocmit situație de lucrări în valoare totală de lei;

- factura nr.../.....2008 emisă de S.A. S.R.L. în valoare de lei cu mențiunea “.....” în baza contractului de subantreprinză nr.../.....2008 având ca obiect “.....”. Pentru lucrările executate s-a întocmit situația de plată în valoare totală de lei.

- factura nr.../.....2008 emisă de S.C. S.R.L. în valoare de lei cu mențiunea “.....” a fost emisă în baza contractului nr.../.....2008 având ca obiect “.....”. Pentru lucrările executate s-a întocmit situația de plată în valoare de lei, fără T.V.A.

- factura nr.../.....2009 emisă de în valoare de lei cu mențiunea “.....” a fost emisă în baza contractului nr.../.....2009 care are ca obiect “.....”. Pentru această lucrare s-a întocmit situația de plată din2009 cu defalcarea pe deviz, în valoare totală de lei.

- factura nr.../.....2009 emisă de contestator, în valoare de lei fără T.V.A. a fost încadrată de inspecția fiscală în mod eronat la cheltuieli nedeductibile, aceasta fiind în fapt, înregistrată în contul 472 “venituri înregistrate în avans “. Inspecția fiscală a considerat că acesta este un venit impozabil, deoarece există o situație de plată. Fenomenul economic real este o factură de avans și în schimbul acestei afirmații stau argumentele de ordin tehnic și economic. Lucrarea nu putea fi executată în luna decembrie 2009, dat fiind că materialele necesare au fost achiziționate și date în consum în trim.I 2010 (la dosarul cauzei au fost atașate copii după facturile prin care s-au achiziționat materialele). Astfel, ținând cont că nu se puteau înregistra costurile aferente lucrării facturate în luna decembrie 2009, venitul respectiv a fost înregistrat în contul 472, valoare care a fost înregistrată în venituri din exploatare (contul 704) în trim.I 2010.

Ca urmare, pentru facturile nr..../.....2007, nr..../.....2007, nr..../.....2007, nr..../.....2007, nr..../.....2008, nr..../.....2008 și nr..../.....2009, cheltuielile de lei, lei, lei, lei, lei șilei sunt cheltuieli deductibile în conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, fiind făcute în scopul obținerii unui venit impozabil.

În concluzie, se consideră că în speță nu sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m), deoarece nici una din condițiile prevăzute de acest articol nu este îndeplinită, în sensul că lucrările respective au fost executate în baza unui contract, iar necesitatea prestării acestora rezidă chiar din situația de lucrări întocmită.

De asemenea, referitor la factura nr..../.....2009, s-a invocat că organul de inspecție fiscală a încălcat principiul de bază privind calculul profitului impozabil stipulat de art.19(1) din Codul fiscal, respectiv a încălcat prevederile acestui articol prin transferul veniturilor din trim.I 2010 în trim.IV 2009, fără a le corela cu cheltuielile care au stat la baza realizării lor.

2.Cu privire la taxa pe valoarea adăugată și la majorările aferente :

- din factura nr..../.....2008 emisă deS.R.L. nu a fost admisă la deducere T.V.A. în sumă de lei, pe motiv că societatea comercială nu se dețin documente justificative referitoare la achiziția de servicii efectuate, respectiv situații de lucrări și procese verbale de recepție. În fapt, această factură fiscală în formă original, în contabilitate a stat la baza deducerii T.V.A., conform prevederilor art.146 din Codul fiscal și a pct.44 alin.1 din HG 44/2004.

- din factura nr..../.....2009 emisă de nu a fost admisă la deducere T.V.A. în sumă de lei, pe motiv că nu se dețin documente justificative. Ca și în cazul impozitului pe profit, această factură a fost emisă în baza contractului de subantrepriză nr..../.....2009, care are ca obiect "....." . Pentru această lucrare s-a întocmit situația de plată din data de2009 cu defalcarea lucrărilor pe deviz, în valoare de lei (venit impozabil). În fapt, originalul facturii fiscale se află în contabilitate și astfel, TVA a fost dedusă conform art.146 alin.(1) din Codul fiscal.

- facturile fiscale menționate de inspecția fiscală în anexa nr.... a raportului de inspecție fiscală, au fost emise de către cu titlu de avans pentru lucrări și din neștiință s-a menționat "lucrări" și nu avans. Emitentul facturii în calitate de plătitor de TVA, a înregistrat TVA colectată și în consecință nu există un prejudiciu, deci operațiunile au fost înregistrate și

declarate corect în baza facturilor în original. Astfel, au fost calculate nelegal majorările de întârziere în cuantum de lei.

În susținerea contestației și în sprijinul afirmațiilor s-au depus copii după facturile în litigiu, contracte de subantrepriză și situații de plată acceptate și avizate de beneficiarul lucrărilor, situații în care se regăsesc și lucrările prestate de subantreprenori în baza contractelor încheiate și pentru care s-au emis facturi în cauză.

II. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../.....2010 a fost întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../.....2010, care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală efectuată în baza programului de activitate.

Motivele de fapt pentru care s-a întocmit această decizie se prezintă pe naturi de obligații fiscale, după cum urmează :

1. Impozitul pe profit calculat suplimentar de plată, ca urmare a constatării unor deficiențe, astfel :

- încadrarea eronată a unor mijloace fixe în perioada de amortizare, în sensul unei perioade mai mici, având drept consecință calcularea și înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli cu amortizarea majorate ;

- achiziții de servicii prestate de terți care nu sunt fundamentate cu documente justificative, respectiv situații de lucrări, procese verbale de recepție, etc. ;

- înregistrarea în contul de venituri anticipate și nu în venituri curente, a unor lucrări de construcții montaj pentru care există situații de lucrări acceptate de beneficiar, unde a fost emisă factură și plătită de beneficiar ;

- înregistrarea de cheltuieli fără documente justificative (închidere leasing).

2. Taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată, ca urmare a constatării unor deficiențe, astfel :

- deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru achiziții de servicii care nu sunt fundamentate cu documente justificative și care să fie destinate realizării de operațiuni impozabile ;

- declararea eronată a TVA, de la o perioadă la alta ;

- deducerea nejustificată de la o perioadă la alta a TVA, cu implicații asupra cuantumului sumelor datorate bugetului general consolidat.

Temeiul de drept - impozit pe profit : art.19 alin.(1), art.24 alin. (1) și alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003, art.8 și art.11 din Legea nr.15/1994, pct.44 și pct.48 din H.G.nr.44/2004, pct.209 alin.1, pct.212 alin.1 și pct.215 alin.1 din OD 1752/2005, art.81 – 83 și art.119 – 120 din O.G. nr.92/2003, art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991, art.III din Legea nr.210/2005.

Temeiul de drept - taxa pe valoarea adăugată : art.145 alin.(2) lit.a), art.146, art.156² alin.(2) din Legea nr.571/2003, pct.46 din H.G. nr.44/2004, art.81 – 83, art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003, art.III din Legea nr.210/2005.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, din analiza actelor și documentelor depuse la dosarul cauzei și în raport cu prevederile legale în vigoare, în perioada verificată, se reține :

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../.....2010, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2010 de organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. au fost calculate debite suplimentare de plată în sumă totală de lei, după cum urmează :

- lei, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată ;
- lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată ;
- lei, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată;
- lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată.

Din acestea, S.C. S.R.L. Brăila **contestă parțial** numai debitele suplimentare de plată, **în sumă totală de lei, din care :**

-**lei**, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată;
- **lei**, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată ;

- lei, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată ;
- lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată.

1) Referitor la capătul de cerere în sumă totală de lei, din care : lei cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată și lei cu titlu de majorări de întârziere aferente, se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării, astfel cum a fost investită D.G.F.P. Județul Brăila este să se pronunțe asupra obligațiilor fiscale datorate de S.C. S.R.L. Brăila , în sumă totală de lei, cu titlu de impozit pe profit și majorări de întârziere aferente, stabilite suplimentar de plată, în condițiile în care, în perioada 2007 – 2009, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă (contul 628) diverse cheltuieli, reprezentând achiziții și servicii prestate, pe care organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. le-au analizat și considerat drept cheltuieli nedeductibile fiscal și totodată, nu a înregistrat venitul impozabil dintr-o factură fiscală, emisă în luna decembrie 2009.

În fapt, se reține că A.I.F. a efectuat o inspecție fiscală generală privind modul de calcul, evidențiere, declarare și plată a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat, precum și a modului de respectare a prevederilor legale ce reglementează organizarea și conducerea contabilității și a constatat că, în perioada 2007 - 2009, societatea comercială a înregistrat în evidenta contabilă diverse cheltuieli, în contul 628 (..... lei – în anul 2007, – în anul 2008 și lei – în anul 2009), încadrate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal și că, în luna decembrie 2009 nu a înregistrat venitul impozabil din factura fiscală nr...../.....2009, recalculând astfel, pentru perioada amintită baza de impozitare și, implicit, impozitul pe profit.

S.C. S.R.L. Brăila **contestă** suma de lei, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată datorită unor cheltuieli nedeductibile fiscal (..... lei pentru anul 2007, pentru anul 2008 și lei pentru anul 2009) lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente, din motiv că “ ... din cele ... facturi avute în vedere de inspecția fiscală sunt făcute de către subcontractori în vederea încasării cotei părți din lucrarea contractată “ în baza adjudecării prin licitație publică a lucrărilor respective.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin. (1) și (4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.12, pct.22 și pct.48 din H.G. nr.44/2004, actualizată, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum urmează :

“Calculul profitului impozabil

Reguli generale

ART. 19

(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.

...

Cheltuieli

ART. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

...

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

...

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

...

Norme metodologice:

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.

...

Norme metodologice:

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

...

Norme metodologice:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui

contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

De asemenea, în speță sunt aplicabile și dispozițiile pct.252 (1) și ale pct.256 (1) a) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

“8.10.1. Venituri

252. - (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.

...

256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Brăila – Serviciul soluționare contestații, reține că s-a efectuat o inspecție fiscală generală pentru perioada2007 –2010 la S.C. S.R.L. Brăila, conform programului de activitate al A.I.F. Brăila, pe lunile și 2010.

Societatea comercială are ca obiect principal de activitate înscris în certificatul de înmatriculare “.....”, cod CAEN

Analiza acestora relevă următoarele aspecte :

- În data de2007 s-a încheiat contractul de subantrepriză nr....., între S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de antreprenor general și S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de subantreprenor, având ca obiect realizarea lucrărilor de construcții la obiectivul “”, în care la art.... din contract se stipulează că valoarea lucrărilor pentru îndeplinirea acestuia, plătitibil subantreprenorului de către antreprenor este de lei, la care se adaugă TVA în valoare de lei. Ca o obligație a subantreprenorului (la art... lit...) din contract s-a înscris “înștiințarea antreprenorului general despre terminarea lucrărilor pentru efectuarea recepției”, iar ca o obligație a antreprenorului general (art... alin...) este “întocmirea formelor pentru convocarea recepției la terminarea lucrărilor”. La contractul nr.../.....2007, în dosarul cauzei, s-a atașat

“Situția de plată în luna ... anul 2007” în valoare totală de lei, din care : lei, valoarea lucrărilor fără T.V.A. și lei, T.V.A. aferentă.

Ca urmare, S.C. S.R.L. Brăila a emis facturile fiscale nr.../.....2007 și nr.../.....2007, în care la “Denumirea produselor sau a serviciilor “ este înscris “ “, fiecare în valoare de lei, la care se aplică taxarea inversă.

Conform celor convenite în contractul nr..../.....2007 (art... alin... și art... alin...), antreprenorul general și subantreprenorul care a afectuat lucrarea, în speță S.C. S.R.L. Brăila și S.C. S.R.L. Brăila, nu au întocmit procesul verbal de recepție finală a lucrării executate.

- În data de2007 s-a încheiat contractul de subantrepriză nr....., între S.C.S.R.L. Brăila, în calitate de antreprenor general și S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de subantreprenor, având ca obiect realizarea lucrărilor de construcții la obiectivul “.....”, unde la art... se stipulează că valoarea lucrărilor pentru îndeplinirea acestuia, plătit subantreprenorului de către antreprenor este de lei, la care se adaugă TVA în valoare de lei. Ca obligație a subantreprenorului (art... lit...) s-a înscris “înștiințarea antreprenorului general despre terminarea lucrărilor pentru efectuarea recepției”, iar ca obligație a antreprenorului general (art... alin....) s-a menționat “întocmirea formelor pentru convocarea recepției la terminarea lucrărilor”. La contractul nr..../.....2007, în dosarul cauzei, s-a atașat situația de lucrări executate la data de2007 în valoare totală de lei, din care : lei, valoarea lucrărilor fără T.V.A. și lei, T.V.A. aferentă.

Ca urmare, S.C. S.R.L. Brăila a emis factura fiscală nr...../.....2007, în care la “Denumirea produselor sau a serviciilor “ este înscris “Lucrări construcții cnf. Contract “ în valoare de lei, la care se aplică taxarea inversă.

Conform celor convenite în contractul nr..../.....2007 (art... alin... și art.... alin...), antreprenorul general și subantreprenorul care a afectuat lucrarea, în speță S.C. S.R.L. Brăila și S.C. S.R.L. Brăila, nu au întocmit procesul verbal de recepție finală a lucrării executate.

- În data de2007 s-a încheiat contractul de subantrepriză nr.310, între S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de antreprenor general și S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de subantreprenor, având ca obiect realizarea lucrărilor de construcții la obiectivul “..... “, în care la art... se prevede că valoarea lucrărilor pentru îndeplinirea acestuia,

plătibil subantreprenorului de către antreprenor este de lei, la care se adaugă TVA în valoare de lei. Ca obligație a subantreprenorului (art... lit...) s-a înscris “înștiințarea antreprenorului general despre terminarea lucrărilor pentru efectuarea recepției”, iar ca obligație a antreprenorului general (art... alin...) s-a menținut “întocmirea formelor pentru convocarea recepției la terminarea lucrărilor”. La contractul nr...../.....2007, la dosarul cauzei, s-a atașat “Situatie de lucrări executate la data de2007” în valoare totală de lei, din care : lei, valoarea lucrărilor fără T.V.A. și lei, T.V.A. aferentă.

Ca urmare, S.C..... S.R.L. Brăila a emis factura fiscală nr..../.....2007, în care la “Denumirea produselor sau a serviciilor” este înscris “.....” în valoare delei, la care se aplică taxarea inversă.

Conform celor convenit în contractul nr..../.....2007 (art... alin... și art... alin...), antreprenorul general și subantreprenorul care a afectuat lucrarea, în speță S.C. S.R.L. Brăila și S.C. S.R.L. Brăila, nu au întocmit procesul verbal de recepție finală a lucrării executate.

- În data de2008 s-a încheiat contractul nr..., între S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de beneficiar și S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de executant, având ca obiect realizarea lucrărilor de construcții la obiectivul “.....” situat în Brăila, str., nr...., bl..., ap.... La art.... din contract se stipulează că valoarea maximă a contractului este de lei, la care se adaugă TVA în valoare de lei, iar art.... prevede că lucrările efectuate “beneficiază de garanție ... AN de la data punerii în operă (recepție), stabilită potrivit cap.... “.....”, art.... pct... “Dacă beneficiarul nu execută recepția în termenul propus, executantul va face recepția fără acordul acestuia”. La contractul încheiat a fost atașată “.....” în valoare totală de lei, din care : lei, valoarea lucrărilor fără T.V.A. și lei, T.V.A. aferentă.

Astfel, S.C. S.R.L. Brăila a emis factura fiscală nr..../.....2008, în care la “Denumirea produselor sau a serviciilor” este înscris “.....” în valoare de lei, din care : lei, valoarea lucrărilor fără T.V.A. și lei, T.V.A. aferentă.

Conform celor convenite în contractul nr.../.....2008, beneficiarul și executantul care a afectuat lucrarea, în speță S.C. S.R.L. Brăila și S.C. S.R.L. Brăila, nu au întocmit procesul verbal de recepție finală a lucrării executate.

- Contractul de subantrepriză nr..../.....2008 încheiat între S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de antreprenor general și S.C.

..... S.R.L. Brăila, în calitate de subantreprenor, avea ca obiect realizarea lucrărilor de construcții la obiectivul “, cu o valoare totală de lei. La contractul nr...../.....2008, s-a atașat “, în valoare totală de lei, din care : lei, valoarea lucrărilor fără T.V.A. și lei, T.V.A. aferentă.

Ca urmare, S.C. S.R.L. Brăila a emis factura fiscală nr...../.....2008, în care la “Denumirea produselor sau a serviciilor “ este înscris “ “ în valoare de lei.

- În data de2009 a fost încheiat contractul de subantrepriză nr....., între S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de antreprenor general și S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de subantreprenor, având ca obiect realizarea lucrărilor de construcții la obiectivul “”. La art... din contract se stipulează că valoarea lucrărilor pentru îndeplinirea acestuia, plătit subantreprenorului de către antreprenor este de lei, la care se adaugă TVA în valoare de lei. Ca obligație a subantreprenorului (art... lit...) s-a înscris “înștiințarea antreprenorului general despre terminarea lucrărilor pentru efectuarea recepției”, iar ca obligație a antreprenorului general (art... alin....) s-a menționat “întocmirea formelor pentru convocarea recepției la terminarea lucrărilor”. La contractul nr.../.....2009, în dosarul cauzei, s-a atașat situația de plată la data de2009 în valoare totală de, lei, din care : lei, valoarea lucrărilor fără T.V.A. și lei, T.V.A. aferentă.

Ca urmare, S.C.S.R.L. Brăila a emis factura fiscală nr.../.....2009, în care la “Denumirea produselor sau a serviciilor “ este înscris “ “ în valoare de lei, din care : lei, valoarea lucrării la care se adaugă T.V.A. de lei.

Conform prevederilor din contract de la art... alin.... și de la art.... alin...., antreprenorul general nu a întocmit procesul verbal de recepție finală a lucrării executate.

- În data de2009, S.C. S.R.L. Brăila a emis către factura nr..... cu valoarea totală de lei, din care contravaloarea lucrărilor de construcții conform contractului nr.../.....2007 și a situației de plată este de lei și T.V.A. colectată de lei. Factura nr...../.....2009 a fost întocmită în baza situației de plată nr.../.....2009, semnată și acceptată de către beneficiar.

Această factură în valoare totală de lei a fost înregistrată în evidența contabilă în contul 411 “Clienți” în corespondență cu

următoarele conturi : 472 “Venituri înregistrate în avans” (suma de lei) și 4427 “TVA colectată”(suma de lei).

Din totalul facturii în sumă delei, în data de2009, prin Trezoreria Municipiului Brăila, beneficiarul lucrării, respectiv, a decontat către S.C..... S.R.L. Brăila suma de lei.

Astfel, pentru perioada verificată, în sensul dispozițiilor legale amintite, se reține faptul că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, dintr-un an fiscal, că pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielile privind serviciile executate, contribuabilul trebuia să fie în măsură să prezinte contracte conținând informații exacte referitoare la modul de stabilire a tarifelor între părțile contractante și să justifice prestarea efectivă a lor prin documente, cum ar fi : situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte documente corespunzătoare, așa cum de altfel, părțile au consimțit chiar în contractele încheiate cu diverși subcontractori.

Conform celor prezentate, organul de soluționare a contestației, constată că S.C. S.R.L. Brăila nu a prezentat organului de inspecție fiscală decât contractele de subantrepriză încheiate, însoțite fiecare de câte o situație care se numea situație de lucrări sau situație de plată, deși erau întocmite în mod identic.

În cazurile achizițiilor de servicii, astfel cum s-a stipulat în fiecare contract încheiat și amintit mai sus, contestatoarea nu a prezentat organului de inspecție fiscală documente justificative care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate a acestor cheltuieli, procesele verbale de recepție etc.

Mai mult, în conformitate cu prevederile art.56 din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, în vederea stabilirii stării de fapt fiscală, contribuabilul avea obligația să pună la dispoziția organului fiscal, registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri pe care le considera necesare.

De asemenea, trebuie reținut faptul că, o cheltuială pentru a fi considerată deductibilă din punct de vedere fiscal, trebuie recuperată prin veniturile încasate, deci obținerea unui profit, ceea ce de altfel, contestatoarea nu a făcut dovada la dosarul contestației.

Referitor la factura nr...../.....2009, emisă de S.C. S.R.L. Brăila, în conformitate cu prevederile art.19 din Codul fiscal,

coroborat cu dispozițiile pct.252 și pct.256 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, veniturilor din exploatare cuprind veniturile din prestări de servicii și includ valorile încasate, deci în speță, se poate considera venit contravaloarea acestei facturi, fiind încasată prin Trezoreria Municipiului Brăila.

În analiza cauzei relevante sunt și informațiile reținute în continuare.

Recepția constituie o componentă a sistemului calității în construcție și este actul prin care antreprenorul declară că acceptă să preia lucrarea cu sau fără rezerve și că aceasta poate fi dată în folosință.

Prin procesul verbal de recepție se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Față de cele enunțate și luând în calcul faptul că procesul verbal de recepție constituie certificarea realizării achiziției de servicii, rezultă că, în mod corect și legal, organul fiscal a considerat aceste cheltuieli înregistrate în sumă totală lei (..... lei – 2007, lei – 2008 șilei – 2009), nedeductibile fiscal. De asemenea, organul de inspecție fiscală a stabilit că pentru luna decembrie 2009 nu au fost evidențiate în contabilitate toate veniturile, respectiv contravaloarea facturii nr...../.....2009 și în mod nejustificat s-a diminuat baza impozabilă a profitului și impozitul pe profit datorat către bugetul general consolidat.

Pe cale de consecință, **contestația formulată de S.C. S.R.L. Brăila privind suma de lei, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată, datorită cheltuielilor nedeductibile fiscal din perioada 2007 - 2009 și a venitului nedeclarat pentru luna decembrie 2009, se privește ca neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.**

Majorările de întârziere contestate în sumă de lei, calculate în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată de lei, reprezintă măsura accesorie, conform principiului de drept " accesoriul urmează principalul " și ca urmare și contestația pentru acest capăt de cerere se privește ca neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.

În soluționarea favorabilă a cauzei, nu se poate reține motivația contestatoarei și anume că organul de inspecție fiscală nu a ținut “cont de situația reală și de particularitățile activității în cadrul societății”, deoarece, după cum s-a menționat mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect și legal diferența de impozit pe profit cu accesoriile aferente, în sarcina societății comerciale, iar faptul că nu este de acord cu aceste constatări nu poate ține loc de motivare pentru admiterea contestației. În plus, în fiecare contract de subantrepriză pe care l-a încheiat și prezentat la dosarul cauzei era stipulat “înștiințarea antreprenorului general despre terminarea lucrărilor pentru efectuarea **recepției**” și “întocmirea formelor pentru convocarea **recepției** la terminarea lucrărilor”.

Mai mult decât atât, chiar în contestația depusă, S.C. S.R.L. Brăila înscrie următoarea frază boldată “**FAȚĂ DE CELE ARĂTATE CONSIDERĂM CA NELEGALĂ TRECEREA LA CHELTUIELI DEDUCTIBILE A SUMEI DE ...**”, ceea ce dovedește că este de acord cu organul de inspecție fiscală de a considera cheltuielile în discuție (..... lei, lei, lei, lei, lei, lei) drept cheltuieli nedeductibile fiscal, care conduc la majorarea bazei impozabile și, implicit, la modificarea impozitului pe profit datorat.

2) Referitor la capătul de cerere în sumă totală de lei, din care : lei, reprezentând T.V.A. neadmisă la deducere, calculată suplimentar de plată și lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării, astfel cum a fost investită D.G.F.P. Județul Brăila este să se pronunțe asupra obligațiilor fiscale datorate de S.C. S.R.L. Brăila , în sumă totală de lei, cu titlu de T.V.A. și majorări de întârziere aferente, calculate suplimentar de plată, în condițiile în care, în lunile 2008 și 2009, contestatoarea a dedus T.V.A. din două facturi fiscale fără a avea la bază documente justificative referitoare la achiziția de servicii efectuate.

În fapt, se reține că A.I.F. a efectuat o inspecție fiscală generală privind modul de stabilire, evidențiere, declarare și virare la termenele și cuantumurile stabilite de lege a T.V.A. în perioada2007 –.....2010 și a constatat că în lunile 2008 și 2009, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă T.V.A. deductibilă, în baza facturilor emise de S.C. S.R.L. Brăila și S.C. S.R.L.

Brăila, neadmisă la deducere de către organele de inspecție fiscală, recalculându-se astfel T.V.A. suplimentară de plată.

S.C.S.R.L. Brăila **contestă** suma de lei, cu titlu de T.V.A. calculată suplimentar de plată și majorările de întârziere aferente în sumă totală de lei, pe motiv că au fost prezentate organului de inspecție fiscală facturile în original, emise de cei doi furnizori, așa cum prevede legea.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.156² alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează :

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere
ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă

achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

...

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau, ...;

...

Decontul de taxă

ART. 156²

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

...”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, Serviciul Soluționare Contestații reține că, organele de inspecție fiscală au efectuat o

inspecție fiscală generală pentru perioada2007 –2010 la S.C. S.R.L. Braila conform programului de activitate și a constatat că (după cum a fost înscris și la punctul ..) în luna 2008 a fost încheiat contractul nr....., între S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de beneficiar și S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de executant, având ca obiect realizarea lucrărilor de construcții la obiectivul “.....”. Valoarea maximă a contractului încheiat era de lei, la care se adăuga TVA în valoare de lei. Contractul este însoțit de “.....” în valoare totală de lei, din care : lei, valoarea lucrărilor fără T.V.A. și lei, T.V.A. aferentă.

Astfel, S.C. S.R.L. Brăila a emis factura fiscală nr.../.....2008, în care la “Denumirea produselor sau a serviciilor” este înscris “.....” în valoare de lei, din carelei T.V.A., înregistrată în evidența contabilă de către contestatoarele drept T.V.A. deductibilă.

Conform celor convenite în contractul încheiat și anume “Dacă beneficiarul nu execută recepția în termenul propus, executantul va face recepția fără acordul acestuia”, S.C. S.R.L. Brăila nu a prezentat organului de inspecție fiscală procesul verbal de recepție la definitivarea lucrării, deci se poate trage concluzia că nu deține documente justificative, referitoare la achiziția de servicii efectuate, contrar prevederilor legale.

De asemenea, în luna 2009 a fost încheiat contractul de subantrepriză nr....., între S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de antreprenor general și S.C. S.R.L. Brăila, în calitate de subantreprenor, având ca obiect realizarea lucrărilor de construcții la obiectivul “.....”. Valoarea lucrărilor pentru îndeplinirea acestuia, plătit subantreprenorului de către antreprenor este de lei, la care se adaugă TVA în valoare de lei. Ca obligație a subantreprenorului în contract este înscris “înștiințarea antreprenorului general despre terminarea lucrărilor pentru efectuarea recepției”, iar ca obligație a antreprenorului general este “întocmirea formelor pentru convocarea recepției la terminarea lucrărilor”. La contractul respectiv s-a atașat situația de plată la data de2009 în valoare totală de, lei, din care : lei, valoarea lucrărilor fără T.V.A. și lei, T.V.A. aferentă.

În luna2009, în baza contractului încheiat, S.C. S.R.L. Brăila a emis factura fiscală nr. ... cu specificația “Cv. lucrări construcții conf.contract”, în valoare totală de lei, din care

T.V.A. de lei, înregistrată de contestatoare ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, fără a prezenta organului de inspecție fiscală procesul verbal de recepție la definitivarea lucrării, rezultând astfel că înregistrarea nu avea la bază documente justificative, referitoare la această achiziție de servicii.

Mai mult, din analiza celorlalte documentele existente la dosarul cauzei (anexa nr....., pag....., dosar cauză) și conform celor prezentate și în raportul de inspecție fiscală, s-a constatat că S.C. S.R.L. Brăila a procedat la deducerea nejustificată a T.V.A. aferentă lucrărilor de construcții realizate de S.C. S.R.L. Brăila, pe baza unor facturi fiscale care în decursul aceluiași trimestru erau apoi stornate. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă era înregistrată fără a avea la bază documente justificative, în speță, proces verbal de recepție a lucrărilor efectuate, fapt ce s-a soldat cu implicații asupra obligațiilor de plată cu titlu de T.V.A. către bugetul general consolidat .

Din analiza cauzei în legătură cu T.V.A. deductibilă aferentă achizițiilor de servicii și potrivit dispozițiilor legale amintite mai sus, se reține că persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a T.V.A. aferentă achizițiilor, numai dacă acestea îndeplinesc unele condiții cumulative atât de fond, cât și de formă.

În lumina acestor considerente și în continuitatea lor, exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. de către societatea comercială nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în timpul controlului fiscal, organele fiscale având dreptul de a solicita dovezi obiective care să demonstreze că aceste operațiuni au fost efectuate.

Astfel, contestatoarea ar fi avut dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de lei (..... lei + lei) din facturile în cauză, atâta vreme cât aceste achiziții de servicii erau însoțite de documentele justificative prevăzute de legislația în vigoare în perioada respectivă.

A lega dreptul de deducere a T.V.A. doar de condițiile de a prezenta o factură fiscală în original, așa cum susține contestatoarea, ar însemna că ignorăm pur și simplu celelalte articole din Codul fiscal și, prin reducerea la absurd, persoanele impozabile își pot deduce T.V.A. numai în baza unor documente formale, fără a face legătura cu substanța tranzacției, ceea ce ar conduce în final la eludarea condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se efectuează deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să fie însoțite de documente justificative aferente.

În condițiile date, se constată că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect și legal în sarcina societății comerciale debitele la care ne-am referit.

Pe cale de consecință, **contestația formulată de S.C. S.R.L. Brăila privind suma de lei, cu titlu de T.V.A. neadmisă la deducere și astfel calculată suplimentar de plată, se privește ca neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.**

Majorările de întârziere contestate în sumă de lei, calculate în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, aferente T.V.A., reprezintă măsura accesorie, conform principiului de drept " accesoriul urmează principalul " și ca urmare și contestația pentru acest capăt de cerere **se privește ca neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.**

În soluționarea favorabilă a cauzei nu se poate reține motivația contestatoarei precum că a prezentat organului fiscal facturile în original care au stat la baza deducerii T.V.A., deoarece, după cum s-a menționat mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect și legal T.V.A. suplimentară de plată cu accesoriile aferente și mai mult în conformitate cu dispozițiile art.213 alin.(4) din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, societatea comercială avea posibilitatea să depună documente și probe noi în susținerea cauzei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.205, art.206, art.207(1), art.209(1) lit.a), art.210, art.213 și art.216 din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. S.R.L. Brăila, cu sediul în Brăila,, nr...., bl..., sc..., apt....., în contradictoriu cu D.G.F.P. Județul Brăila - Activitatea de Inspecție Fiscală, împotriva unor debite parțiale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../.....2010, pentru suma totală de lei, după cum urmează :

- lei, cu titlu de impozit pe profit calculat suplimentar de plată;

- lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit calculat suplimentar de plată ;
- lei, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată ;
- lei, cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculată suplimentar de plată.

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

DIRECTOR EXECUTIV,