



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.273

din _____2010

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 direcția teritorială sub nr. ____/____2010, privind contestația formulată de S.C. _____ S.R.L. Brăila împotriva deciziei de impunere nr.____/____2010, emisă de organul de inspecție fiscală.

S.C. _____ S.R.L. are sediul în Brăila, Piața _____, nr.____, bl.____, sc.____, et.____, ap.____, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J09/____/____, are atribuit codul fiscal _____ și este reprezentată de _____ în calitate de administrator.

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale în sumă totală de _____ lei, din care impozit pe profit în sumă de _____ lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de _____ lei, T.V.A. în sumă de _____ lei și majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de _____ lei, stabilite prin decizia de impunere nr.____/____2010.

Decizia de impunere nr.____/____2010 a fost comunicată contribuabilului prin prezentarea reprezentantului legal la sediul organului de inspecție fiscală, în data de 15.07.2010, conform mențiunii de pe adresa nr.____/____2010, iar contestația a fost depusă la organul al cărui act este atacat sub nr.____/____2010, respectând astfel termenul legal prevăzut la

art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207 (1) și art.209 (1) lit.a) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația nr.____/____2010, înregistrată la A.I.F. sub nr.____/____2010 și la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2010, contestatoarea înțelege să conteste obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ____ lei, din care impozit pe profit în sumă de ____ lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ____ lei, T.V.A. în sumă de ____ lei și majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____ lei, stabilite prin decizia de impunere nr. ____/____2010, motivând următoarele :

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, contestatoarea susține următoarele:

1.1 În mod abuziv organul de inspecție fiscală a stabilit venituri suplimentare în sumă de ____ lei, aferente unor achiziții de mărfuri omise a fi înregistrate în evidența contabilă, pe baza unor neconcordanțe din declarația "394", fără să prezinte nici o probă.

Aceasta precizează totodată că, potrivit art.6 din Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra împrejurărilor edificatoare în cauză, iar conform normelor metodologice, această stare de fapt se va determina prin utilizarea mijloacelor de probă, ce sunt prevăzute la art.49(1) din același act normativ.

Din anexa la O.M.F.P.nr.702/2007, care reglementează întocmirea, depunerea și utilizarea declarației "394", la pct.4.4 se face precizarea că se pot identifica neconcordanțe și nu stări de fapt fiscale, contestatoarea motivând că urmare acestor informații organul de inspecție fiscală trebuia să documenteze constatarea pe baza diverselor mijloace de probă.

De asemenea, aceasta susține că organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile O.A.N.A.F. nr.1181/2007, în sensul că nu a verificat realitatea declarațiilor informative depuse de partenerii S.C. ____S.R.L. Brăila și mai mult decât atât, a luat în calcul pur și simplu diferența dintre acestea, fără a stabili despre ce facturi este vorba, care este conținutul acestora, care este prețul de piață etc., stabilind printr-un calcul bazat pe o cotă de adaos (medie pe an probabil), venituri nerealizate, încălcând astfel, și prevederile art.67(2) din Codul de procedură fiscală, respectiv pct.65.2 din normele de aplicare.

Neconcordanțele din declarațiile informative pot avea trei cauze, declararea eronată de către furnizor, furtul de identitate și declararea eronată de către client, organul de inspecție fiscală alegând ultima variantă, fără a prezenta cea mai mică probă în sprijinul acestei alegeri.

1.2 Contestatoarea consideră abuzivă și nelegală stabilirea ca nedeductibilă fiscal a sumei de ____ lei, reprezentând valoarea de achiziție a mărfurilor înscrise în facturi cu informații eronate, deoarece erorile de înscriere a informațiilor pe factură nu au nici o relevanță în determinarea costului de achiziție a mărfurilor vândute.

Pentru mărfurile achiziționate cu facturile care conțin date de identificare ce corespund altor societăți decât cele înscrise în acestea, contestatoarea susține că au fost întocmite recepții și au fost vândute, având drept consecință realizarea de venituri și T.V.A. colectată, iar organul de inspecție fiscală nu a făcut nici o afirmație referitoare la acest lucru, dar a citat articole din acte normative cărora le dă o interpretare proprie.

Astfel, privind această constatare se invocă prevederile art.21(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada operațiunii sau intrării în gestiune, iar mai departe se citează din normele de aplicare ale Codului fiscal, din care rezultă că înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

Potrivit acestor prevederi și coroborat cu art.155 din Codul fiscal, factura este document justificativ, organul de inspecție fiscală nefăcând afirmația că nu ar conține toate elementele, ci doar că unele sunt greșite, iar această problemă este rezolvată de norme care stipulează că pentru erorile de completare se angajează răspunderea celor care le-au întocmit.

Organul de inspecție fiscală interpretează într-un mod personal aceste texte de lege și mai mult decât atât, contestatoarea nu știe din ce motiv acesta face abstracție de faptul că decontarea cheltuielilor cu mărfurile în magazinele de desfacere cu amănuntul, unde se utilizează metoda global valorică, nu are legătură cu factura, intrarea în gestiune se face în baza recepției și nu a facturii, iar descărcarea de gestiune și implicit înregistrarea costului mărfurilor vândute se face conform prevederilor Legii contabilității și a O.M.F.P. nr.1752/2005, pe bază de notă contabilă, astfel că, existența sau inexistența unei facturi, eronată sau nu, nu are nici o relevanță.

1.3 Organul de inspecție fiscală a stabilit suma de ____ lei ca fiind cheltuială nedeductibilă, motivat de faptul că marfa a fost achiziționată

de la societăți care nu îndeplinesc condițiile legale de funcționare, iar contestatoarea precizează că marfa achiziționată poate avea două stări, pe stoc sau vândută, dar numai în situația în care aceasta a fost vândută se poate vorbi despre cheltuieli.

În acest context, organul de inspecție fiscală nu face nicio referire la acest aspect deși, în conformitate cu prevederile Legii contabilității și a O.M.F.P.nr.1752/2005, cheltuiala cu marfa se înregistrează la momentul vânzării pe bază de notă contabilă, iar dacă acesta a considerat aceste bunuri vândute, contestatoarea se întreabă ce se întâmplă cu veniturile realizate.

În raportul de inspecție fiscală se menționează în ce constau inadvertențele privind starea societăților din punct de vedere fiscal (sedii expirate, bilanțuri nedepuse pe ultimii trei ani fiscali, lichidare și dizolvare judiciară, mandat administrator expirat), dar niciunul dintre aceste motive nu sunt prezente la art.21 din Codul fiscal în care sunt prevăzute cheltuielile nedeductibile.

Nici organul de inspecție fiscală nu menționează temeiul de drept pentru care consideră cheltuielile nedeductibile fiscal, ci face doar o trimitere obsesivă la art. 11(1) din Codul fiscal, doar pentru textul "autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare", făcând abstracție de condițiile legale în care pot face acest lucru, respectiv atunci când o tranzacție nu are scop economic sau când forma tranzacției nu reflectă conținutul economic al acesteia.

Contestatoarea nu știe în ce fel achiziția de marfă nu are scop economic sau de ce marfa achiziționată pe baza unor facturi care au stat la baza recepției și încărcării în gestiune, a vânzării și înregistrării de venituri nu reflectă conținutul economic al tranzacției.

De asemenea, contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală nu a clarificat aspecte esențiale, ca de exemplu : dacă era expirat sediul, dacă era dată hotărâre de lichidare și dizolvare judiciară sau dacă era expirat mandatul administratorului la momentul tranzacției.

În accepțiunea contestatoarei singurul aspect legat de funcționarea societăților, care ar fi permis stabilirea cheltuielilor privind achiziția de mărfuri ca nedeductibile fiscal, ar fi fost invocarea art.21 (4) lit.r) din Codul fiscal, care reglementează achizițiile care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat prin ordin al președintelui A.N.A.F.

Organul de inspecție fiscală trece sub tăcere acest aspect, deoarece declararea ca inactivi a furnizorilor de la care a fost achiziționată marfa în sumă de ____ lei, s-a făcut prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, cu mult după perioadele în care S.C. ____ S.R.L. Brăila a efectuat aceste achiziții.

Argumentul forte al considerării ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu achiziția mărfurilor este faptul că acești furnizori nu au declarat livrările efectuate prin declarația informativă cod "394".

Analizând constatările organului de inspecție fiscală privind impozitul pe profit, contestatoarea precizează că indiferent de natura neconcordanțelor din declarația informativă cod "394", în primul caz furnizorii declarând mai mult, iar în al doilea caz furnizorii declarând mai puțin, vinovată este aceasta, fără a avea nicio probă.

În concluzie, contestatoarea precizează că este nelegală și abuzivă reconsiderarea valorii de achiziție, a mărfurilor achiziționate de la furnizorii care nu le-au declarat, ca fiind nedeductibile fiscal deoarece înregistrările sale sunt corecte, iar inspecția fiscală deși obligată conform art.65 (2) din Codul de procedură fiscală, nu motivează cu bază legală și cu situație de fapt, că ar fi încălcat vreo prevedere legală în acest sens.

Totodată, inspecția fiscală nu ține seama de particularitățile privind decontarea costului mărfurilor vândute, conform punctului 130 alin.4 din O.M.F.P. nr.1752/2005, și nici de faptul că, prin declarația informativă cod "394" se stabilesc doar neconcordanțe, așa cum se prevede în anexa nr.3 la O.M.F.P.nr.702/2007, nu se stabilesc stări de fapt fiscale, aceste neconcordanțe putând sta la baza unor verificări, a controalelor încrucișate, dar în nici un caz la stabilirea de impozite și taxe.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, contestatoarea motivează următoarele :

2.1 Organul de inspecție fiscală stabilește o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ____ lei, aferentă unei baze stabilită suplimentar în sumă de ____ lei, pornind de la neconcordanțe între declarațiile informative cod "394", fără a se face control încrucișat, fără a se folosi un mijloc de probă, fără a se menționa o factură sau un alt document care ar fi trebuit înregistrat în evidența contabilă și nu a fost înregistrat.

Conform prevederilor art.65 alin.2 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, ori organul de inspecție fiscală a solicitat S.C. ____ S.R.L. Brăila prin adresa nr.____/____2010 să clarifice aceste diferențe în termen de 7 zile, fiind vorba de peste o sută de furnizori, pe o perioadă de 3 ani, ceea ce era practic imposibil.

La calculul bazei de impozitare, deși se pleacă de la o premisă falsă, organul de inspecție fiscală nu procedează în conformitate cu prevederile legale, în sensul că mai întâi trebuiau identificate facturile care nu au fost înregistrate și în funcție de obiectul acestora să se folosească valoarea de piață în estimarea acesteia.

Când există informații diferite din surse diferite este necesară verificarea realității acestora, principiu stipulat ca obiectiv minimal de

prezentat în capitolul III al raportului de inspecție fiscală, conform prevederilor O.A.N.A.F.nr.1181/2007.

În concluzie, aceasta consideră abuzivă și nelegală stabilirea suplimentară a T.V.A. în sumă de ____ lei, fără temei legal, fără motivație și fără a se administra vreun mijloc de probă, fiind astfel încălcate prevederile art.6, art.49, art. 65(2) din Codul de procedură fiscală.

2.2 Organul de inspecție fiscală a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ____ lei la o bază impozabilă în sumă de ____ lei, motivat de faptul că denumirile societăților furnizoare nu corespund cu datele de identificare.

Contestatoarea susține că a respectat prevederile legale privind dreptul de deducere a T.V.A. și anume art. 145(2), coroborat cu art. 146(1) lit.a) și art. 155(5) din Codul fiscal, iar organul de inspecție fiscală nu face nicio referire la obligația legală pe care o are cumpărătorul de a verifica identitatea furnizorului sau la un alt text de lege în care să se stipuleze că T.V.A. este nedeductibilă fiscal în acest caz.

În mod abuziv organul de inspecție fiscală face trimitere la acte normative care ar fi încălcate, fără nicio bază reală, deoarece la art.146(1) din Codul fiscal se dispune că pentru taxa datorată sau achitată trebuie să se dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, ori în realitate există facturi emise, însă unele informații conținute de acestea sunt eronate, ce pot fi corectate conform procedurilor legale, dar această neregulă nu poate fi un motiv de neacordare a dreptului de deducere.

La pct.46 alin.1 din H.G.nr.44/2004 se prevede că justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.1 din Codul fiscal, iar contestatoarea precizează că la dosarul de contabilitate sunt facturile în original, ceea ce înseamnă că și-a exercitat dreptul de deducere conform prevederilor legale.

În concluzie, aceasta consideră neîntemeiat și nelegal refuzul de a i se acorda drept de deducere pentru suma de ____ lei, în condițiile respectării prevederilor art.146 alin.1 din Codul fiscal și a pct.44 din normele de aplicare.

2.3 Organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ____ lei, la o bază impozabilă în sumă de ____ lei, deoarece au fost achiziționate mărfuri de la diverși furnizori care prezintă inadvertențe privind starea lor din punct de vedere fiscal(sedii expirate, bilanțuri nedepuse la M.F.P. și O.R.C. pe ultimii trei ani, lichidare și dizolvare judiciară, etc.).

Neacordarea dreptului de deducere cu motivația de mai sus este un abuz atât timp cât Codul fiscal nu reține nici una din aceste situații.

Contestatoarea se întreabă dacă pentru tranzacțiile efectuate în anul 2007 luna octombrie nu se poate acorda dreptul de deducere numai pentru că în luna mai 2010 a expirat sediul sau a murit administratorul, sau

că datorită introducerii impozitului minim firma a dat faliment și a fost lichidată în noiembrie 2009.

Verificând pe site-urile M.F.P.-A.N.A.F. și RECOM, recomandate de organul de inspecție fiscală, contestatoarea a constatat că firma _____ S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv prin O.P.A.N.A.F.nr.1167/29.05.2009, a fost anulată înregistrarea ca plătitoare de T.V.A. cu 01.07.2009, iar tranzacțiile derulate cu aceasta s-au făcut în perioada 31.03.2007-28.04.2009, firma _____ S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv prin același ordin, iar tranzacțiile cu aceasta au fost derulate în data de 24.07.2007, firma _____ S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv prin același ordin, iar tranzacțiile cu aceasta au fost derulate în perioada 22.04.2008-25.11.2008, deci toate achiziții s-au efectuat înainte de a interveni starea de inactivitate.

Toate firmele pentru care organul de inspecție fiscală a anexat la raportul de inspecție fiscală atât vectorul fiscal, cât și informațiile furnizate de RECOM, dar și fișele de cont din care se vede perioada de colaborare, sunt în aceeași situație, precizează contestatoarea.

O societate comercială se înființează să desfășoare o activitate economică, nu să fie polițist pentru ceilalți agenți economici, pentru această activitate sunt instituții care trebuie să-și facă treaba. Agenții economici nu au mijloace legale să verifice operativ starea fiscală a altor agenți economici cu care intră în contact. În calitatea sa de comerciant cu amănuntul, susține contestatoarea, se duce să achiziționeze marfa, găsește un depozit care îi oferă marfa pe care o consideră vandabilă și care îi aduce profit, dar nu are nici un mijloc în acel moment să verifice starea fiscală a firmei respective. Contestatoarea susține că buna credință se prezumă.

Pentru motivele precizate, contestatoarea susține că anularea dreptului de deducere pentru suma de _____ lei, este neîntemeiată, nelegală și abuzivă, iar motivele avute în vedere de organul de inspecție fiscală nu sunt menționate în actele normative în vigoare.

II. Prin decizia de impunere nr.____/____2010, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina contestatoarei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de _____ lei, din care impozit pe profit în sumă de _____ lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de _____ lei, T.V.A. în sumă de _____ lei și majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de _____ lei, motivând în fapt următoarele :

1. Referitor la impozitul pe profit se rețin ca aspecte deficiente omiterea înregistrării în evidența contabilă a sumei de _____ lei, reprezentând venituri aferente unor achiziții de mărfuri, a sumei de _____ lei cheltuieli deductibile, reprezentând contravaloarea unor mărfuri achiziționate în perioada supusă inspecției fiscale, înregistrarea de cheltuieli cu achiziții de

mărfuri în sumă de ____ lei, de la contribuabili declarați inactivi, cheltuieli cu achiziții de mărfuri în sumă de ____ lei, efectuate în baza unor facturi în care datele de identificare corespund altor societăți, cheltuieli cu achiziții de mărfuri în sumă de ____ lei, efectuate în baza unor facturi emise de societăți cu sediul în București, la care se înregistrează inadvertențe privind starea lor din punct de vedere fiscal (sedii expirate, bilanțuri nedepuse la M.F.P. sau O.R.C. pe ultimii trei ani fiscali, lichidare și dizolvare judiciară, etc.).

Temeiurile de drept pe care organul de inspecție fiscală își motivează constatările sunt art.11 alin.1 și alin.1², art.19, art.21 alin.1, alin.4 lit.f), art.26 alin.1, art.34 alin.1 lit.b), art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct.22 din H.G.nr.44/2004, art.3 alin.1,2 din O.M.F.P. nr.575/2006, art.2 alin.1, art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.214 alin.1, pct.218 alin.1, pct.222 alin.1 din O.M.F.P. nr.1752/2005, art.119, art.120 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Detalierea acestor constatări este prezentată în raportul de inspecție fiscală nr.____/____2010, act administrativ fiscal ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.____/____2010, astfel:

1.1 Referitor la omiterea înregistrării în evidența contabilă a veniturilor suplimentare aferente achizițiilor de mărfuri de la un număr de 31 de furnizori, în sumă totală de ____ lei, din care valoarea fără T.V.A. fiind de ____ lei, organul de inspecție fiscală precizează că urmare notificării din adresa nr.____/____2010, prin care se solicita contestatoarei să clarifice neconcordanțele din declarația informativă cod "394", aceasta a procedat la transmiterea de adrese prin poștă către aceste societăți, a mers la punctele de lucru și sediile sociale declarate, dar nu a identificat decât patru societăți, din care două au refuzat să furnizeze informațiile solicitate, iar două au prezentat numai o fișă de cont și copie după o factură.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală a procedat la reconsiderarea operațiunilor de achiziție, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stabilind valoarea la preț cu amănuntul a mărfurilor neînregistrate, rezultând venituri suplimentare neînregistrate în sumă totală de ____ lei și cheltuieli aferente descărcării de gestiune a mărfurilor vândute în sumă de ____ lei.

1.2 Referitor la achizițiile declarate de contestatoare prin declarația informativă cod "394", organul de inspecție fiscală a constatat efectuarea de achiziții în sumă totală de ____ lei, din care valoarea fără T.V.A. de ____ lei, în baza unor facturi emise de trei societăți cu sediul în București, contribuabili care au fost declarați inactivi din data de 22.08.2007

prin O.P.A.N.A.F. nr.576/2007, precum și faptul că acești furnizori nu au declarat livrările.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1², art.21 alin.4 lit. r) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de ____ lei.

1.3 O altă constatare a organului de inspecție fiscală privește achizițiile de mărfuri în valoare de ____ lei, din care valoarea fără T.V.A. de ____ lei, de la trei societăți cu sediul în București, în baza unor facturi la care datele de identificare corespund altor societăți decât cele înscrise în documente, cum ar fi: facturile emise pe numele S.C. ____ S.R.L. București au înscris codul fiscal și numărul de înmatriculare al S.C. ____ S.R.L. București, facturile emise pe numele S.C. ____ S.R.L. București au înscris codul fiscal, numărul de înmatriculare și adresă sediu ce aparțin S.C. ____ S.R.L. București, facturile emise pe numele S.C. ____ S.R.L. București au înscris codul fiscal și numărul de înmatriculare al S.C. ____ S.R.L. București.

Astfel, în temeiul art.21 alin.4 lit. f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.44 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a stabilit că suma de 8.428 lei este cheltuială nedeductibilă fiscal.

1.4 Cu privire la achizițiile de mărfuri în valoare de ____ lei, din care valoarea fără T.V.A. de ____ lei, organul de inspecție fiscală a constatat inadvertențe privind starea firmelor din punct de vedere fiscal sau nu îndeplinesc condițiile legale de funcționare, în sensul că au sedii expirate, nu au depus bilanțuri pe ultimii trei ani fiscali, sunt în lichidare și dizolvare judiciară, au mandatul administratorilor expirat.

Pentru aceste motive, în conformitate cu prevederile art.11 alin. 1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de ____ lei.

Sintetizând constatările, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ____ lei, structurate pe perioade de raportare, rezultând pentru anul 2007 un impozit pe profit suplimentar în sumă de ____ lei, aferent unei baze impozabile în sumă de ____ lei.

Pentru neachitarea la termenul de scadență a acestei obligații fiscale, au fost calculate și majorările de întârziere în sumă de ____ lei, pentru perioada 25.04.2007-09.07.2010.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în decizia de impunere nr.____/____2010, se rețin ca aspecte deficiente neînregistrarea T.V.A. colectată în sumă de ____ lei, aferentă veniturilor stabilite pentru achizițiile omise a se înregistra în evidența contabilă, deducerea eronată a T.V.A. în

sumă de ____ lei din facturile emise de contribuabili declarați inactivi, în sumă de ____ lei din facturile în care datele de identificare nu corespund cu denumirea societății, în sumă de ____ lei din facturile emise de contribuabili neînregistrați ca plătitori, în sumă de ____ lei din facturi emise de diverși contribuabili, care înregistrează inadvertențe privind starea lor din punct de vedere fiscal(sedii expirate, bilanțuri nedepuse la M.F.P. și O.R.C. pe ultimii trei ani, lichidare și dizolvare judiciară, etc.)

Temeiurile de drept pe care organul de inspecție fiscală își întemeiază constatările sunt art.11 alin.1 și alin.1², art.128(1), art.134 alin.1,2,3, art.134¹ alin.1, art.134² alin.1, art.137 alin.1 lit. a), art.140 alin.1, art.145 alin.2 lit. a), art.146 alin.1 lit. a), art.150 alin.1 lit. a), art.155 alin.5, art.156² alin.2, art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.46, pct.58 din H.G.nr.44/2004, art.81-83, art.119, art.120 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Detalierea acestor constatări este prezentată în raportul de inspecție fiscală nr.____/____2010, act administrativ fiscal ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.____/____2010, astfel:

2.1 Cu privire la T.V.A. colectată din perioada verificată, organul de inspecție fiscală a constatat, pe baza listei neconcordanțelor privind achizițiile/livrările de mărfuri din declarațiile informative cod "394", neînregistrarea în evidența contabilă a achizițiilor de mărfuri de la un număr de 31 furnizori, în valoare totală de ____ lei, iar în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la reconsiderarea acestor operațiuni, stabilind valoarea bunurilor la preț cu amănuntul și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ____ lei.

2.2 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă organul de inspecție fiscală a constatat efectuarea de achiziții de mărfuri în perioada octombrie 2008-septembrie 2009, de la trei societăți cu sediul în București, care au fost declarați inactivi din data de 22.08.2007, prin O.P.A.N.A.F.nr.576/22.08.2007, contestatoarea exercitând dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de ____ lei, cu încălcarea prevederilor art.3 din O.M.F.P.nr.575/2006 și ale art.145 alin.2 lit. a), art.146 alin.1 lit. a), art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.1² din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare aceste tranzacții, astfel că, nu a dat drept de deducere a T.V.A. în sumă de ____ lei.

2.3 O altă constatare a organului de inspecție fiscală privește achizițiile de mărfuri în valoare de ____ lei, din care T.V.A. în sumă de ____ lei, de la trei societăți cu sediul în București, în baza unor facturi la care datele de identificare corespund altor societăți decât cele înscrise în

documente, cum ar fi: facturile emise pe numele S.C. ____ S.R.L. București au înscris codul fiscal și numărul de înmatriculare al S.C. ____ S.R.L. București, facturile emise pe numele S.C. ____ S.R.L. București au înscris codul fiscal, numărul de înmatriculare și adresă sediu ce aparțin S.C. ____ S.R.L. București, facturile emise pe numele S.C. ____ S.R.L. București au înscris codul fiscal și numărul de înmatriculare al S.C. ____ S.R.L. București.

Astfel, contestatoarea a exercitat dreptul de deducere a T.V.A. înscrisă în aceste facturi, încălcând prevederile art.146 alin.1 lit. a), art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.1 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organul de inspecție fiscală nu a dat drept de deducere a T.V.A. în sumă de ____ lei.

2.4 Organul de inspecție fiscală a constatat, referitor la achizițiile efectuate în perioada noiembrie 2007-septembrie 2009, că a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, pe baza unor facturi emise de contribuabili care nu mai aveau calitatea de plătitori de T.V.A. începând cu data de 01.07.2009, informație ce a fost transmisă de către Compartimentul C.S.I.I. prin adresa înregistrată la A.I.F. sub nr.____/____2010.

Considerând că au fost încălcate prevederile art.11 alin.1, art.145 alin.1, art.146 alin.1 lit. a), art.155 alin.5, art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.45 alin.2, pct.46 alin.1 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de ____ lei.

2.5 Cu privire la achizițiile de mărfuri în valoare de ____ lei, din care T.V.A. în sumă de ____ lei, organul de inspecție fiscală a constatat inadvertențe privind starea firmelor din punct de vedere fiscal sau că nu îndeplinesc condițiile legale de funcționare, în sensul că acestea au sediile expirate, nu au depus bilanțuri pe ultimii trei ani fiscali, sunt în lichidare și dizolvare judiciară sau au mandatul administratorilor expirat.

Pentru aceste motive, în conformitate cu prevederile art.11 alin. 1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de ____ lei, așa cum rezultă din anexa nr.15 a raportului de inspecție fiscală nr.____/____2010.

Sintetizând constatările, organul de inspecție fiscală a majorat baza impozabilă cu suma totală de ____ lei, asupra căreia a stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ____ lei.

Pentru neachitarea la termenul de scadență a acestei obligații fiscale, au fost calculate și majorările de întârziere în sumă de ____ lei, în

temeiul art.119, art.120 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ____ lei și majorările de întârziere aferente acestuia în sumă de ____ lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Județul Brăila se poate pronunța pe fond în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a verificat realitatea tranzacțiilor.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat unele deficiențe privind omiterea înregistrării în evidența contabilă a sumei de ____ lei, reprezentând venituri aferente unor achiziții de mărfuri în sumă de ____ lei, înregistrarea unor cheltuieli cu achiziții de mărfuri de la contribuabili declarați inactivi în sumă de ____ lei, a unor cheltuieli cu achiziții de mărfuri în sumă de ____ lei, efectuate în baza unor facturi în care datele de identificare corespund altor societăți, în sumă de ____ lei în baza unor facturi emise de societăți cu sediul în București, la care se înregistrează inadvertențe privind starea lor din punct de vedere fiscal(sedii expirate, bilanțuri nedepuse la M.F.P. sau O.R.C. pe ultimii trei ani fiscali, lichidare și dizolvare judiciară, etc.).

Împotriva constatărilor organului de inspecție fiscală contestatoarea a formulat contestație, motivând că în mod abuziv acesta a stabilit venituri suplimentare și cheltuieli nedeductibile fiscal, fără să prezinte nici o probă și fără temei legal, precizând obsesiv prevederile la art.11 (1) din Codul fiscal, doar pentru textul "autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare", făcând abstracție de condițiile legale în care pot face acest lucru, respectiv atunci când o tranzacție nu are scop economic sau când forma tranzacției nu reflectă conținutul economic al acesteia.

În drept, potrivit prevederilor art.49, art.56(1), art.65, art.97 din O.G.nr.92/2003, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare

"ART. 49

Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;**
- b) solicitarea de expertize;**
- c) folosirea înscrisurilor;**
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.**

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

.....

ART. 56

Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, **organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.**

.....

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) **Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.**

.....

ART. 97

Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) **controlul încrucișat**, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.

(3) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele metode de control:

a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

b) controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acestora, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.

(4) **În situația în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile contribuabilului sunt incorecte, incomplete, false, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziție, organele de inspecție vor stabili obligația fiscală prin utilizarea metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor. Procedurile și metodele indirecte de reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”**

Având în vedere prevederile legale reținute, organul de inspecție fiscală trebuia să determine starea de fapt fiscală a contestatoarei pe bază de probe, informații obținute de la aceasta sau alți contribuabili, să solicite înscrisuri de la furnizorii de mărfuri cu care a avut raporturi economice, sau să solicite efectuarea de controale încrucișate, astfel încât, constatările să fie motivate atât în fapt, cât și în drept.

Referitor la stabilirea veniturilor suplimentare în sumă de _____ lei, organul de inspecție fiscală motivează în fapt constatarea plecând de la neconcordanțele din declarația informativă cod "394", iar în drept pe prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fără a prezenta probe în acest sens, constând în facturi emise de furnizorii care au declarat livrările, pe care ar fi trebuit să le solicite emitenților.

Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de _____ lei, aferente unor achiziții de mărfuri de la trei societăți din București, în baza unor facturi la care datele de identificare corespund altor societăți, organul de inspecție fiscală motivează în drept că au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.44 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, fără a menționa de ce facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, ce date nu cuprind facturile respective pentru a înțelege că nu fac dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, pentru că înscrierea altor date de identificare nu angajează răspunderea celor care le primesc, ci pe a celor care le întocmesc, așa cum rezultă de altfel și din reglementările legale invocate de acesta.

Referitor la achizițiile de mărfuri în valoare de _____ lei, din care valoarea fără T.V.A. de _____ lei, organul de inspecție fiscală a constatat inadvertențe privind starea firmelor din punct de vedere fiscal sau că nu îndeplinesc condițiile legale de funcționare, în sensul că au sedii expirate, nu au depus bilanțuri pe ultimii trei ani fiscali, sunt în lichidare și dizolvare judiciară, au mandatul administratorilor expirat, motive pentru care în conformitate cu prevederile art.11 alin. 1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile fiscal aceste cheltuieli, fără însă a explica de ce aceste achiziții nu au un scop economic.

În concluzie, constatările privind stabilirea de venituri suplimentare pe baza unor informații, precum și cele privind neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu achiziționarea de mărfuri în baza unor facturi la care datele de identificare corespund altor societăți, sau a celor emise de societăți care nu îndeplinesc condițiile legale de funcționare, nu au fost probate de către organul de inspecție fiscală, astfel că, răspunderea pentru întocmirea acestor documente nu poate fi pusă în sarcina contestatoarei.

Totodată, în cauză, este necesară și analizarea modului de înregistrare în evidența contabilă a cheltuielilor cu aprovizionarea mărfurilor de la furnizori, precum și dacă au intrat în gestiune și au fost vândute, în vederea stabilirii dacă aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri și au caracter deductibil la calculul impozitului pe profit în

conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește suma de ____ lei, reprezentând valoarea de achiziție a mărfurilor în baza unor facturi emise de contribuabili inactivi, se rețin prevederile art.21 alin.4 lit.r) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Societățile cuprinse în anexa nr.12 a raportului de inspecție fiscală nr.____/____2010 au fost declarate contribuabili inactivi prin O.P.A.N.A.F.nr.1039/2007, iar achizițiile au fost efectuate de contestatoare în sem.II 2008 și anul 2009.

Având în vedere prevederile legale reținute, organul de soluționare constată aplicarea corectă a acestora de către organul de inspecție fiscală.

Întrucât organul de soluționare nu poate determina influența în stabilirea impozitului pe profit suplimentar, a constatării privind achiziționarea de mărfuri de la contribuabili declarați inactivi, și, totodată, având în vedere cele reținute anterior, va aplica prevederile art.216(3) din O.G.nr.92/2003, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificare organul de inspecție fiscală va aplica prevederile pct.12.7 și pct.12.8 din O.P.A.N.A.F.nr.519/2005, care dispun:

”12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare va pronunța soluția de desființare parțială a deciziei de impunere nr.____/____2010, pentru suma de ____ lei, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței și de cele precizate prin prezenta decizie.

Având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul, se va pronunța soluția de desființare parțială a deciziei de impunere nr.____/____2010 și pentru suma de ____ lei, reprezentând accesoriile aferente impozitului pe profit, urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip

de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ____ lei, contestată, se rețin următoarele:

2.1 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ____ lei, calculată de organul de inspecție fiscală asupra veniturilor neînregistrate aferente achizițiilor de mărfuri declarate de furnizori și neînregistrate în evidența contabilă, **cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Județul Brăila se poate pronunța pe fond în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a verificat realitatea tranzacțiilor.**

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat omiterea înregistrării în evidența contabilă a veniturilor din vânzarea mărfurilor în sumă de ____ lei, aferente unor achiziții în sumă de ____ lei, de la 31 de societăți care au declarat livrările prin declarația informativă cod "394".

Împotriva constatărilor organului de inspecție fiscală contestatoarea a formulat contestație, motivând că în conformitate cu prevederile art.65 alin.2 din Codul de procedură fiscală, acesta avea sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, dar acesta nu a făcut decât să solicite S.C. ____ S.R.L. Brăila prin adresa nr.____/____2010, să clarifice aceste diferențe în termen de 7 zile, pentru achizițiile efectuate de la peste o sută de furnizori, pe o perioadă de 3 ani, ceea ce era practic imposibil.

În drept, potrivit prevederilor art.49, art.56(1), art.65, art.97 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

"ART. 49

Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

.....

ART. 56

Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

.....

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) **Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.**

.....
ART. 97

Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) **controlul încrucișat**, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.

(3) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele metode de control:

a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

b) controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.

(4) **În situația în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile contribuabilului sunt incorecte, incomplete, false, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziție, organele de inspecție vor stabili obligația fiscală prin utilizarea metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor. Procedurile și metodele indirecte de reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”**

Având în vedere prevederile legale reținute, organul de inspecție fiscală trebuia să determine starea de fapt fiscală a contestatoarei pe bază de probe, pe bază de informații obținute de la aceasta sau alți contribuabili, să solicite înscrisuri de la furnizorii de mărfuri cu care a avut raporturi economice, sau să solicite efectuarea de controale încrucișate, astfel încât, constatările să fie motivate atât în fapt, cât și în drept.

Ori, organul de inspecție fiscală, la stabilirea T.V.A. colectată în sumă de ____ lei, aferentă veniturilor suplimentare în sumă de ____ lei, a motivat în fapt constatarea plecând de la neconcordanțele din declarația informativă cod "394", iar în drept pe prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fără a prezenta probe în acest sens, constând în facturi emise de furnizorii care au declarat livrările, pe care ar fi trebuit să le solicite emitenților.

În aceste condiții, organul de soluționare va proceda la aplicarea prevederilor art.216(3) din O.G.nr.92/2003, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificare organul de inspecție fiscală va aplica prevederile pct.12.7 și pct.12.8 din O.P.A.N.A.F.nr.519/2005, care dispun:

”12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare va pronunța soluția de desființare parțială a deciziei de impunere nr.____/____2010, pentru suma de ____ lei, reprezentând T.V.A. colectată, urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței și de cele precizate prin prezenta decizie.

2.2 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ____ lei, aferentă achizițiilor de mărfuri de la trei societăți cu sediul în București, pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere pe motiv că datele de identificare aparțin altor societăți, **cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Județul Brăila se poate pronunța pe fond, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a precizat în mod clar și precis care sunt condițiile de exercitare ce nu au fost respectate de contestatoare.**

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat efectuarea de achiziții de mărfuri în valoare de ____ lei, din care T.V.A. în sumă de ____ lei, de la trei societăți cu sediul în București, în baza unor facturi la care datele de identificare corespund altor societăți decât cele înscrise în documente, pentru care nu a acordat drept de deducere a T.V.A., considerând că au fost încălcate prevederile art.146 alin.1 lit. a), art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.1 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că a respectat prevederile legale privind dreptul de deducere a T.V.A. și anume art.145 (2), coroborat cu art.146(1) lit.a) și art.155(5) din Codul fiscal, iar organul de inspecție fiscală nu face nicio referire la obligația legală pe care o are cumpărătorul de a verifica identitatea furnizorului sau la un alt text de lege în care să se stipuleze că T.V.A. este nedeductibilă fiscal în acest caz și că, în mod abuziv organul de inspecție fiscală face trimitere la acte normative care ar fi încălcate, fără

nicio bază reală, deoarece la art.146(1) din Codul fiscal se dispune că pentru taxa datorată sau achitată trebuie să se dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, ori în realitate există facturi emise, însă unele informații conținute de acestea sunt eronate, ce pot fi corectate conform procedurilor legale, dar această neregulă nu poate fi un motiv de neacordare a dreptului de deducere.

Totodată, contestatoarea susține că la pct.46 alin.1 din H.G.nr.44/2004 se prevede că justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.1 din Codul fiscal, precizând în același timp, că la dosarul de contabilitate sunt facturile în original, ceea ce înseamnă că și-a exercitat dreptul de deducere conform prevederilor legale.

În drept, potrivit prevederilor art.5 (1), art.6, art.109 din O.G.nr.92/2003, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare,

”ART. 5

Aplicarea unitară a legislației

(1) **Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale** pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

.....

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, **relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.**

.....

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factic și legal.”

Având în vedere prevederile legale reținute, precum și susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală, organul de soluționare constată indicarea unor temeieri legale care nu au legătură cu situația de fapt descrisă în actul administrativ fiscal atacat.

Astfel, prevederile art.146 (1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dispun că pentru exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să conțină informațiile prevăzute la art.155 (5) din același act normativ, dar organul de inspecție fiscală nu a precizat în actul administrativ fiscal atacat, cum au fost încălcate aceste prevederi legale și nu a precizat ce informații nu conțin documentele deținute de contestatoarea.

În ceea ce privește indicarea ca temei legal încălcat, a pct.46 (1) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare reține că nu este aplicabil speței, deoarece constatarea în fapt, nu privește inexistența exemplarului original al facturii fiscale.

Întrucât, temeiurile legale indicate de organul de inspecție fiscală nu sunt în acord cu temeiul de fapt consemnat în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare va proceda la aplicarea prevederilor art.216 (3) din O.G.nr.92/2003, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificare organul de inspecție fiscală va aplica prevederile pct.12.7 și pct.12.8 din O.P.A.N.A.F.nr.519/2005, care dispun:

”12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare va pronunța soluția de desființare parțială a deciziei de impunere nr.____/____2010, pentru suma de ____ lei, reprezentând T.V.A. neadmisă la deducere, urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței și de cele precizate prin prezenta decizie.

2.3 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ____ lei, aferentă achizițiilor efectuate de la persoane care nu au calitatea de plătitori de T.V.A., **cauza supusă soluționării este dacă această obligație fiscală este datorată bugetului general consolidat.**

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat, referitor la achizițiile efectuate în perioada noiembrie 2007-septembrie 2009, că a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, pe baza unor facturi emise de contribuabili care nu mai aveau calitatea de plătitori de T.V.A. începând cu data de 01.07.2009, considerând că au fost încălcate prevederile art.11 alin.1, art.145 alin.1, art.146 alin.1 lit. a), art.155 alin.5, art.158 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.45 alin.2, pct.46 alin.1 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, nu a acordat dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de ____ lei.

Contestatoarea susține că și-a îndeplinit cu corectitudine obligațiile de înregistrare și declarative ce rezidă din actele normative în

vigoare, considerând că declarația informativă cod "394" este un instrument util, dar nu poate sta la baza comiterii de abuzuri.

În drept, potrivit prevederilor art.146 (1) lit.a), art.150(3), art.155 (5) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

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 său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

.....
ART. 150

(3) Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia.

.....
ART. 155

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

c) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura,**"

În aplicarea prevederilor art.150 (3) din Codul fiscal, la pct.58 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru anii 2007-2008, se dispune:

"Norme metodologice:

58. (1) În sensul art. 150 alin. (3) din Codul Fiscal, orice persoană ce înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau un alt document asimilat unei facturi, va plăti această taxă la bugetul statului, iar **beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă. În acest caz, beneficiarul poate solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat, prin emiterea unei facturi cu semnul minus și a unei facturi noi corecte.**

(2) Dacă furnizorul sau prestatorul este în imposibilitate de a corecta factura întocmită în mod eronat datorită declanșării procedurii de lichidare, faliment, radiere sau alte situații similare, beneficiarul poate solicita rambursarea de la buget a sumei taxei achitată și nedatorată dacă face dovada că a plătit această taxă furnizorului precum și a faptului că furnizorul a plătit taxa respectivă la bugetul statului."

Pentru anul 2009, la același punct se dispune:

"Norme metodologice:

58. (1) În sensul art. 150 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană care înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau într-un alt document asimilat unei facturi va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă dacă operațiunea este scutită fără drept de deducere, fiind aplicabile prevederile pct. 40.

(2) Dacă furnizorul sau prestatorul care a facturat eronat o operațiune scutită fără drept de deducere este în imposibilitate de a corecta factura întocmită în

mod eronat, datorită declanșării procedurii de lichidare, faliment, radiere sau în alte situații similare, beneficiarul poate solicita rambursarea de la buget a sumei taxei achitate și nedatorate dacă face dovada că a plătit această taxă furnizorului, precum și a faptului că furnizorul a plătit taxa respectivă la bugetul statului.”

Potrivit pct.40 din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

*”40. Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. **Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.”***

Din prevederile legale reținute, rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere orice persoană impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală în original, care să conțină informațiile prevăzute la art.155 (5) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, iar în situația în care în mod eronat au fost facturate livrări de bunuri, beneficiarul nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată.

În speță, achizițiile efectuate de contestatoare de la persoane care nu au fost înregistrate în evidența fiscală ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, se încadrează în prevederile legale reținute, în sensul că aceasta nu poate beneficia de dreptul de deducere a T.V.A. înscrisă în facturile emise de către aceste societăți, după data de 01.07.2009, când au fost scoși din evidență ca plătitori de T.V.A.

Contestatoarea avea posibilitatea verificării, pe site-urile precizate de organul de inspecție fiscală, a calității de plătitor de T.V.A. a furnizorilor, situație în care în conformitate cu prevederile legale reținute era în drept să solicite acestora corectarea erorilor din documentele emise.

Întrucât contestatoarea nu a probat că au fost corectate erorile din facturile emise de furnizorii care nu au fost înregistrați în evidența fiscală ca plătitori de T.V.A., organul de soluționare constată neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere și în consecință, urmează să o respingă pentru acest motiv.

2.4 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ____ lei, aferentă unor achiziții de la furnizori care nu îndeplinesc condițiile legale de funcționare sau se înregistrează inadvertențe privind starea lor din punct de vedere fiscal, **cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Județul Brăila poate să se pronunțe pe fond, în condițiile în care organul de**

inspecție fiscală nu a motivat de ce tranzacțiile efectuate nu au scop economic.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat inadvertențe privind starea firmelor din punct de vedere fiscal sau că nu îndeplinesc condițiile legale de funcționare, în sensul că acestea au sediile expirate, nu au depus bilanțuri pe ultimii trei ani fiscali, sunt în lichidare și dizolvare judiciară sau au mandatul administratorilor expirat, procedând în conformitate cu prevederile art.11 alin. 1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, la neacordarea dreptului de deducere a T.V.A. în sumă de ____ lei.

Potrivit susținerii contestatoarei, neacordarea dreptului de deducere cu motivația de mai sus este un abuz, atât timp cât Codul fiscal nu reține nici una dintre aceste situații, care se întreabă totodată dacă pentru tranzacțiile efectuate în anul 2007 luna octombrie nu se poate acorda dreptul de deducere numai pentru că în luna mai 2010 a expirat sediul sau a murit administratorul, sau că datorită introducerii impozitului minim firma a dat faliment și a fost lichidată în noiembrie 2009.

Verificând pe site-urile M.F.P.-A.N.A.F. și RECOM, recomandate de organul de inspecție fiscală, contestatoarea a constatat că firma ____ S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv prin O.P.A.N.A.F.nr.1167/29.05.2009, a fost anulată înregistrarea ca plătitoare de T.V.A. cu 01.07.2009, iar tranzacțiile derulate cu aceasta sau făcut în perioada 31.03.2007-28.04.2009, firma ____ S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv prin același ordin, iar tranzacțiile cu aceasta au fost derulate în data de 24.07.2007, firma ____ S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv prin același ordin, iar tranzacțiile cu aceasta au fost derulate în perioada 22.04.2008-25.11.2008, deci toate achizițiile s-au efectuat înainte de a interveni starea de inactivitate.

În drept, potrivit prevederilor art.5 (1), art.6, art.109 (1) din O.G.nr.92/2003, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare,

”ART. 5

Aplicarea unitară a legislației

(1) **Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale** pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, **relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.**

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”

Conform prevederilor legale reținute, organul de inspecție fiscală era obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, iar stările de fapt fiscale trebuiau întemeiate pe constatări complete.

Din documentele depuse la dosarul cauzei rezultă că tranzacțiile dintre contestatoare și contribuabilii declarați inactivi prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009, au fost efectuate înainte de data publicării actului normativ în monitorul oficial.

Întrucât temeiul legal în baza căruia nu a fost acordat dreptul de deducere a T.V.A. în sumă de ____ lei, nu este aplicabil situației de fapt descrise în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare va aplica prevederile art.216 (3) din O.G.nr.92/2003, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificare organul de inspecție fiscală va aplica prevederile pct.12.7 și pct.12.8 din O.P.A.N.A.F.nr.519/2005, care dispun:

”12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare va pronunța soluția de desființare parțială a deciziei de impunere nr.____/____2010, pentru suma de ____ lei, reprezentând T.V.A. neadmisă la deducere, urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței și de cele precizate prin prezenta decizie.

2.5 Cu privire la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ____ lei, **cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. Județul Brăila se poate pronunța pe fond, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a motivat de ce tranzacțiile efectuate nu au scop economic.**

În fapt, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____ lei, prin decizia de impunere nr.____/____2010.

Contestatoarea înțelege să conteste doar majorările de întârziere în sumă de ____ lei, aferente taxei pe valoarea adăugată contestată.

Având în vedere principiul de drept accesoriul urmează principalul, precum și faptul că, organul de soluționare nu poate determina accesoriile aferente obligației fiscale pentru care urmează să se pronunțe soluția de respingere a contestației, organul de soluționare va aplica prevederile art.216 (3) din O.G.nr.92/2003, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificare organul de inspecție fiscală va aplica prevederile pct.12.7 și pct.12.8 din O.P.A.N.A.F.nr.519/2005, care dispun:

”12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare va pronunța soluția de desființare parțială a deciziei de impunere nr.____/____2010, pentru suma de ____ lei, reprezentând accesorii aferente T.V.A., urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru cele ce preced și în temeiul art. 210(1) și art. 216(1) și (3) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. ____ S.R.L. Brăila împotriva deciziei de impunere nr.____/____2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de ____ lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

2. Desființarea parțială a deciziei de impunere nr.____/____2010, pentru suma totală de ____ lei, din care :

- ____ lei, reprezentând impozit pe profit,

- _____ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

- _____ lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată,

- _____ lei, reprezentând majorări de întârziere aferente T.V.A.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art. 210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare la Tribunalul Brăila, conform prevederilor art. 218(2) din același act normativ.

DIRECTOR EXECUTIV,