



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. ____ / ____ 2009
privind soluționarea contestației depusă de
SC Z înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice – Structura de administrare fiscală – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr.....2008, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.....2009, asupra contestației formulată de **SC Z**, împotriva Deciziei de impunere nr.....2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....2009 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția generală a finanțelor publice – Structura de administrare fiscală – Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația are ca obiect suma totală de **x lei** reprezentând:

- Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plata în sumă de x lei
- Majorari de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată
- Impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei
- Majorari de întârziere în sumă de x lei aferente impozitului pe profit

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data la care a fost primită Decizia de impunere nr.2009, respectiv ...2009, potrivit adresei nr....2009 aflată la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice, respectiv2009, așa cum rezultă din numărul de înregistrare a acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC Z contestă decizia de impunere nr....2009 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

Contestatoarea menționează că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA, în sumă totală de x lei, aferentă facturilor emise de S.C. E, pe motiv că acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, întrucât prezintă modificări privind sediul social al societății emitente și că cifra de afaceri raportată la2007 este inferioară facturilor emise către societatea contestatoare în aceeași perioadă.

Societatea contestatoare consideră că decizia organului de control este neîndreptățită și neîntemeiată întrucât S.C. E și-a schimbat sediul social, astfel că era obligatoriu ca aceste date să fie modificate și în antetul facturilor respective.

Societatea menționează că nu poate fi făcută responsabilă pentru modul în care societatea furnizoare și-a întocmit bilanțul contabil pe 2007, întrucât marfa achiziționată a fost recepționată și înregistrată în jurnalul de cumpărări, balanța de verificare, etc, iar fiecare entitate este răspunzătoare pentru corectitudinea ținerii evidenței contabile proprii.

Conform Normei metodologice din2004 de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie, pct.5, societatea precizează că "erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra se scrie textul sau cifra corectă", totodată valorile înscrise în facturi nu au ștersături sau modificări, acestea regăsindu-se în evidența contabilă a societății.

Societatea mai contestă suma de x lei, reprezentând TVA aferentă facturilor menționate în anexa la RIF nr....2.2009 și majorările aferente pe motiv că facturile respective nu îndeplinesc calitatea de document justificativ deoarece fie nu prezintă toate datele de expediție, fie nu are înscrisă tva pentru fiecare operațiune în parte, deși marfa a fost recepționată de societate, înregistrată în evidența contabilă și achitată prin bancă. Societatea susține că poate proba intrarea în gestiune a acestor bunuri cu documente de evidență contabilă de gestiune, respectiv balanța stocurilor, NIR-uri, etc, în consecință motivele invocate în raportul de inspecție fiscală nu sunt în măsură să infirme calitatea de document justificativ al acestor facturi.

Societatea mai contestă suma de x lei, reprezentând TVA aferentă facturilor de chirie menționate în anexa, întrucât în notificarea prezentată organelor de inspecție fiscală, data de la care se opta pentru operațiunea de taxare era anterioară datei facturilor emise pentru care organul de control nu a acordat drept de deducere, conform pct.38 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal.

Societatea mai contestă suma de x lei, cu care organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil, reprezentând contravaloare facturi exclusiv TVA menționate în anexa și suma de x lei, reprezentând contravaloare facturi exclusive TVA menționate în anexa, inclusiv majorările aferente, deoarece bunurile care au făcut obiectul facturilor respective au fost recepționate și intrate în gestiune, iar prin vânzarea lor au fost realizate venituri care au fost supuse impozitării.

Societatea menționează ca dacă organul de control a tratat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, ar fi trebuit ca și veniturile aferente acestora să fie considerate ca fiind neimpozabile.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de ...2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Perioada verificată:2005 –2008

1.Referitor taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată deductibilă provine din cumpărări de bunuri și servicii pentru nevoile firmei și din import.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor nedeductibile fiscal din anexa la raportul de inspecție fiscală, facturi emise de societatea S.C. E a cărei cifră de afaceri în sumă de x lei este inferioară facturilor emise către SC Z în sumă de x lei, așa cum a rezultat din bilanțul contabil încheiat la2007 aflat pe site-ul Ministerului de Finanțe, și pentru suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor nedeductibile fiscal din anexa, conform prevederilor art.145 alin.(3), art.145 alin.(2) lit.a, art.21 alin.(4) lit.f și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003, republicată privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile Anexei nr.1, pct.5 din OMF nr.1850/2004 conform căruia “în documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee”.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de chirie, contract de închiriere nr.....2005, menționate în anexa, potrivit cărora persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa la norme în termen de 90 de zile de la data aderării, în temeiul prevederilor art.145 alin.(3), alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.42 alin.4,

pct.37 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, au fost calculate accesorii în sumă totală de x lei.

2.Referitor impozitul pe profit

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru facturile din anexa la raportul de inspecție fiscală, reîntregind profitul impozabil cu suma de x lei, iar pentru facturile din anexa la raportul de inspecție fiscală s-a reîntregit profitul impozabil cu suma de x lei, rezultând un impozit pe profit neconstituit de societate în sumă totală de x lei și accesoriile aferente în sumă de x lei, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) coroborat cu prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și cu prevederile Anexei nr.1, pct.5 din OMF nr.1850/2004 conform căruia “în documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee”.

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

Perioada verificată :2005 –2008

Referitor taxa pe valoarea adăugată

1.Referitor la suma totală de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată evidențiată în facturi fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale sau corectarea informațiilor din facturi s-a efectuat fără respectarea procedurilor legale.

În fapt, SC Z în perioada septembrie 2006 – septembrie 2008 a dedus taxa pe valoarea adăugată de pe facturi fiscale primite de la furnizori diverși reprezentând în principal bunuri de uz gospodăresc destinate comercializării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale, emise de furnizorii menționați, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ deoarece nu au înscrise toate informațiile obligatorii, respectiv valoarea TVA înscrisă pe fiecare operațiune în parte, lipsa datei expediției și totodată

prezintă modificări și ștersături de preț unitar, valoare produs, cantitate, data facturii, fapt pentru care au stabilit că nu sunt respectate prevederile art. 145 alin.(3), alin.(2) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003, republicată, privind Codul fiscal, precum și prevederile Anexei nr.1 pct.5 din OMF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...] „

„ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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);[...]”

Din punctul de vedere al cumpărătorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se justifică cu factura fiscală conținând elementele prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 155

Facturarea[...]

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

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

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz; [...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în

definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, [...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu. [...]"

Același conținut au și prevederile art.145 alin.(3) și art. 155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 01.01.2007.

Totodată, pct.51 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2006, respectiv pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007, precizează:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146 alin. \(1\)](#) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(5\)](#) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la [pct. 78](#)[...]"

Față de aceste prevederi legale se reține că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile de achiziții, în folosul operațiunilor sale taxabile, de completarea informațiilor obligatorii din facturi.

Mai mult decât atât, în ce privește posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a decis următoarele :

« [...] în aplicarea corectă a dispozițiilor [art.21 alin.\(4\) lit.f](#)) și ale [art.145 alin.\(8\) lit.a](#)) și [b](#)) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale [art.6 alin.\(2\)](#) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de

dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată. »

Totodată art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată prevede că:

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

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

Potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, factura - cod 14-4-10/A, este un formular cu regim special de înscriere și de numerotare care:

„1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;*
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- document de încărcare în gestiunea primitorului;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.[...]”*

Se reține că prin prevederile punctului 5 Anexa 1 din Ordinul nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile se precizează modul cum trebuie efectuată corectarea documentelor justificative, respectiv facturile fiscale :

„[...]5. În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menționându-se și data efectuării corecturii.[...]”

Totodată, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale, se reține că societatea avea posibilitatea să prezinte facturile corectate în conformitate cu prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care:

„Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel: [...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.[...].”

Din analiza documentelor aflate la dosar, respectiv a facturilor evidențiate în anexa la Raportul de inspecție fiscală și în baza cărora societatea contestatoare a dedus TVA în suma de x lei sunt incomplete în sensul că fie acestora le lipsește data livrării produselor și valoarea TVA colectată pe fiecare operațiune în parte, exemplificăm facturile de achiziție emise în anul 2006 și din anul 2008, fie prezintă modificări ale datei facturii, datei la care au fost livrate bunurile, cantităților, prețurilor unitare, valorilor produselor, valoarea TVA colectată pe produs sau valoare totală, exemplificăm facturile de achiziție din 2007 și 2008.

Din dosarul cauzei rezultă că aceste modificări s-au făcut prin scrierea îngroșată peste sumele sau informațiile inițiale, fie prin ștergerea cu pastă corectoare și scrierea ulterioară cu pixul.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise către SC Z nu pot constitui documente justificative potrivit legii prin care societatea contestatoare să poată să justifice dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că societatea cumpărătoare, respectiv contestatoarea avea obligația să verifice dacă facturile conțin toate informațiile prevăzute de art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 și sunt corectate conform prevederilor legale enunțate mai sus.

Referitor la argumentul contestatoarei că poate proba intrarea în gestiune a mărfurilor respective, prin întocmirea NIR-lor, balanța stocurilor, etc, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, respectiv a acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și

caracteristicile specifice, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia.

Se reține ca prin adresa din2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.2009, SC Z a depus în susținerea contestației x copii legalizate la notar la data de....2009, după facturile fiscale emise a căror valoare totală a taxei pe valoarea adăugată este de x lei.

Din documentele prezentate de societatea contestatoare în susținerea contestației, rezultă că s-au făcut corecții privind data facturii, data la care au fost livrate bunurile, cantitățile, prețurile unitare, valorii produselor, valoarea TVA colectată pe produs sau valoare totală, modificări certificate de semnătura și amprenta ștampilelor societăților furnizoare.

În consecință, documentele mai sus menționate depuse de contestatoare în susținerea contestației, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu respectă prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind corectarea documentelor, respectiv prin emiterea de către furnizori de produse a unor noi facturi care să cuprindă pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte.

Mai mult, societatea avea posibilitatea corectării facturilor fiscale în timpul inspecției fiscale conform punctului 81¹ alin.(2) din Hotărârea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele precizate se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**.

2. Referitor la suma totală de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale pe anul 2007 care au înscrisă la rubrica sediul vânzătorului vechea adresă, în condițiile în care societatea depune organelor de soluționare facturi fiscale legalizate la notariat, semnate și ștampilate de furnizor privind modificarea sediul vânzătorului cu noua adresă.

În fapt, SC Z în 2007 a dedus taxa pe valoarea adăugată de pe facturi fiscale primite de la S.C. E - x facturi cu TVA în sumă totală de x lei reprezentând în principal bunuri de uz gospodăresc destinate comercializării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale emise de furnizorul S.C. E nu îndeplinesc calitatea de document justificativ deoarece la rubrica privind sediul vânzătorului adresa vânzătorului a fost modificată prin tăierea cu o linie a vechii adrese și scrierea noii adrese, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt respectate prevederile art. 145 alin.(2) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003, republicată, privind Codul fiscal, precum și prevederile Anexei nr.1 pct.5 din OMF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile.

Ulterior inspecției fiscale SC Z a depus la organul de soluționare, în completarea dosarului, cu adresa din ...2009 cele x facturi fiscale în copie legalizată, semnate și ștampilate de S.C. E privind modificarea sediului nou.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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);[...]

Din punctul de vedere al cumpărătorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se justifică cu factura fiscală conținând elementele prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 155

Facturarea[...]

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

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

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz; [...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în

definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, [...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu. [...]"

Față de aceste prevederi legale se reține că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile de achiziții, în folosul operațiunilor sale taxabile, de completarea informațiilor obligatorii din facturi.

Se reține că prin prevederile punctului 5 Anexa 1 din Ordinul nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile se precizează modul cum trebuie efectuată corectarea documentelor justificative, respectiv facturile fiscale :

„[...]5. În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menționându-se și data efectuării[...]”,

Din analiza documentelor aflate la dosar se reține că SC Z a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de **x lei** înscrisă în facturile fiscale emise pe numele său de SC E, anexate la dosarul cauzei conform anexei la Raportul de inspecție fiscală, astfel :

-factura fiscală nr.....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei

-factura fiscală nr.....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei

-factura fiscală nr....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei

-factura fiscală nr.....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei
-factura fiscală nr.....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei
-factura fiscală nr.....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei
-factura fiscală nr.....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei
-factura fiscală nr.....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei
-factura fiscală nr.....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei
-factura fiscală nr.....2007 în valoare totală de x lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei înscrisă în facturile mai sus menționate pe considerentul că nu au fost întocmite conform prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003, republicată, privind Codul fiscal, precum și prevederile Anexei nr.1 pct.5 din OMF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, deoarece rubrica privind sediul vânzătorului a fost modificată prin tăierea cu o linie a vechii adrese și înscrierea noii adrese.

Se reține ca prin adresa din ...2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.2009, SC Z a depus în susținerea contestației x copii legalizate la notar la data de2009, reprezentând facturi fiscale emise de SC E a căror valoare totală a taxei pe valoarea adăugată este de x lei.

Din analiza acestora rezultă că în facturile emise de SC E, la rubrica privind sediul vânzătorului a fost corectată vechea adresă prin tăierea cu o linie a vechii adrese și înscrierea noii adrese, furnizorul semnând și aplicând amprenta ștampilei asupra acestor modificări.

Se reține că întrucât facturile fiscale emise de SC E prezintă modificări referitoare doar la adresa furnizorului, rezultă că în speța în cauză nu este relevantă neconcordanța referitoare la schimbarea sediului vânzătorului, respectiv cumpărătorului, astfel nefiind creat niciun prejudiciu bugetului de stat, drept pentru care urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr.....2009 prin care s-a stabilit TVA suplimentară pentru facturile emise în anul 2007 în valoare de **x lei** cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.....2009 pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii, în vederea determinării taxei pe valoarea adăugată datorată și a majorărilor de întârziere aferente, în temeiul prevederilor art. 216 alin.3 din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(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.”

Organele de inspecție fiscală vor analiza și respectarea celorlalte condiții privind corectarea documentelor justificative, respectiv prevederile punctului 5 Anexa 1 din Ordinul nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, respectiv dacă societatea furnizoare - SC E a efectuat corectarea în toate exemplarele facturilor fiscale, dacă facturile fiscale sunt înregistrate în evidențele contabile ale societății, dacă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea a fost colectată și înscrisă în decontul de TVA prin efectuarea de către alte organe de inspecție fiscală a unui control încrucișat la societatea furnizoare unde va verifica și certificatul de înregistrare emis de Camera de Comerț și Industrie privind modificarea sediului societății SC E.

3.Referitor la suma totală de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată evidențiată în facturi fiscale pentru operațiuni de închiriere a imobilelor scutite fara drept de deducere conform prevederilor legale, în condițiile în care notificarea opțiunii de taxare a fost depusă ulterior operațiunii.

În fapt, SC Z, în calitate de subchiriaș, a încheiat cu SC B, în calitate de chiriaș al imobilului « Hala ... », proprietate a SC, contractul de închiriere nr.2006 pe o durată de un an, respectiv pe perioada2006-....2007 și contractul de închiriere nr.2007 pentru trei ani, respectiv2007-....2010, având ca obiect închirierea de birouri la etajul clădirii în suprafață de x mp, x mp reprezentând showroom și x mp situate în depozitul clădirii și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, aferentă chiriei facturate în perioada 2006-2007 pentru spațiile puse la dispoziție pentru care societatea prestatoare a depus notificare în data de2009, având ca dată de opțiune pentru taxare2005.

Totodată SC Z în perioada 2006-2008, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **x lei** aferentă facturilor fiscale nr.x, reprezentând contravaloare energie electrică și factura nr.....2008 reprezentând sobă gaz, emise de SC B.

Organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de x lei aferentă facturilor de chirie, întrucât contestatoarea nu a depus notificarea în termen de x zile de la data aderării, nerespectând astfel prevederile art.145 alin.(3), alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.42 alin.4 și pct.37 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

a.În drept, pentru facturile de chirie emise în perioada februarie – decembrie 2006, sunt aplicabile prevederile art.141, alin.(2) lit. k și alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal:

“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

k) arendarea, concesionarea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor;”

“(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme.”

În conformitate cu prevederile pct.42 alin.(3) din HG.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“(3) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe formularul prevăzut în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită prin efectul legii de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul poate să opteze prin depunerea unei notificări la organul fiscal teritorial, iar **taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare.**

Până la data aderării, dreptul persoanelor impozabile de a exercita opțiunea de taxare în cazul închirierii de bunuri imobile nu era condiționat de data depunerii notificării, cu condiția ca până la data notificării să nu fi fost efectuat un control al organelor fiscale care să constate că societatea nu a depus notificarea până la data inspecției fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea prestatoare, respectiv SC B, a depus notificarea la Direcția generală a finanțelor publice în data de ...**2009**, prin care optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere pentru bunurile imobile, începând cu data de**2005**.

De asemenea, din dosarul cauzei rezultă că inspecția fiscală a fost efectuată în perioada2009 și a cuprins perioada2005-....2008, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că până la data finalizării inspecției fiscale, prestatorul optase pentru taxarea operațiunilor de închiriere prin notificarea depusă în data de2009, chiar dacă perioada supusă inspecției fiscale a fost până la2008, fapt pentru care depunerea cu întârziere a notificării nu va anula opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere, pentru operațiunile de închiriere efectuate înainte de aderare.

În acest sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicat Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr.....2008 anexată la dosarul cauzei.

Din analiza facturilor de închiriere, existente la dosarul cauzei, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe perioada februarie – decembrie 2006 a taxei pe valoarea adăugată în valoare de x lei, rezultă că obiectul acestora îl reprezintă chirie conform contract de închiriere nr....2006, reprezentând « birouri la etajul clădirii în suprafață de x mp, x mp reprezentând showroom și x mp situate în depozitul clădirii “Hala .. ».

Din analiza notificării depuse de societatea SC B la organul fiscal teritorial și a contractului de închiriere nu se poate identifica dacă pentru fiecare obiectiv prevăzut în contractele de închiriere a fost notificată opțiunea de taxare. Mai mult, din contractul de închiriere dintre proprietar, respectiv SC L și chiriaș, respectiv SC B, rezultă că obiectul contractului reprezintă închirierea unei camere de x mp reprezentând birou la etajul clădirii și x mp reprezentând depozitul clădirii « Hala ... », la rândul ei SC B a subînchiriat societății contestatoare, conform contractului de închiriere nr.....2006, birouri la etajul clădirii în suprafață de x mp, x mp reprezentând showroom și x mp situate în depozitul clădirii “Hala ... ”.

Din raportul de inspecție fiscală nr.....2009 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.....2009, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au procedat la o analiză temeinică a situației de fapt și nu au verificat dacă societatea respectă dispozițiile art.145 alin. (3) lit.a) și alin.(8) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 01.01.2007 privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere, care precizeza:

“ (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

Întrucât prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză a situației de fapt, respectiv a facturilor din punct de vedere al îndeplinirii condițiilor de deductibilitate prevăzute de art.145 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr.....2009 prin care s-a stabilit TVA suplimentară pentru facturile emise în anul 2006 în valoare de **x lei** cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.....2009 pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii, în vederea determinării taxei pe valoarea adăugată datorată și a majorărilor de întârziere aferente, în temeiul prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(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.”

b.In drept, pentru facturile de chirie emise în anul 2007, sunt aplicabile prevederile art. 141, alin.(2), lit.e și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare începând cu 01.01.2007, precizează:

„ART. 141

Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării[...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; [...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile pct.38, alin.(1), alin.(3), alin.(5), alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.[...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la

organul fiscal teritorial, iar taxarea operațiunii se aplică de la data depunerii notificării sau de la o dată ulterioară înscrisă în notificare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea contestatoare a depus în timpul inspecției fiscale „Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal” depusă de SC B și înregistrată sub nr.2009 la Direcția generală a finanțelor publice, control care s-a efectuat în intervalul2009 și a cuprins perioada2005-....2008, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală.

În susținerea contestației SC Z a anexat „Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal” cu nr.....2009, prin care SC B notifica opțiunea de taxare începând cu data de2005.

În acest sens este și opinia Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunicată Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu adresa nr.....2008 anexată la dosarul cauzei, care arată că “depunerea cu întârziere a notificării prevăzute la art.141 alin.(3) din Codul fiscal, nu va anula dreptul persoanei impozabil de a aplica regimul de taxare, dar pentru anul 2007 organele fiscale trebuie să aplice legislația așa cum era.”

Argumentul societății contestatoare cu privire la faptul că deși “în notificarea prezentată organelor de inspecție fiscală, data de la care se opta pentru operațiunea de taxare era anterioară datei facturilor emise”, respectiv notificarea privind opțiunea de taxare a fost depusă în data de2009 iar opțiunea de taxare se exercita de la data înscrisă în notificare, respectiv2005, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât regimul juridic al operațiunii (inclusiv notificarea) este dat de norma legală în vigoare la data începerii operațiunii și nu de data la care se face notificarea.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC Z pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de închiriere emise pe anul 2007.

c.În drept, pentru facturile de chirie emise în anul 2008 sunt aplicabile prevederile potrivit art. 141, alin.(2), lit.e și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare începând cu 01.01.2008, care precizează:

„ART. 141

Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării[...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; [...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile pct.38, alin.(1), alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008, care precizează:

„38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia. [...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare. [...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea operațiunii se aplică conform dispoziției punctului 38 menționat mai sus, iar depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea contestatoare a depus în timpul inspecției fiscale „Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal” depusă de SC B și înregistrată sub nr. ...2009 la Direcția generală a finanțelor publice.

Având în vedere prevederile legale sus menționate pentru facturile emise în anul 2008 privind operațiunile de închiriere a bunurilor imobile, organele de inspecție fiscală aveau obligația să aplice legislația în vigoare la data depunerii notificării și să procedeze la analiza facturilor respective în sensul verificării condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată

conform dispozițiilor art.146 alin. (1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere, care precizează:

„(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);[...].”

Întrucât prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză a situației de fapt, respectiv a facturilor din punct de vedere al îndeplinirii condițiilor de deductibilitate prevăzute de art.145 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr.....2009 prin care s-a stabilit TVA suplimentară pentru facturile emise în anul 2008 în valoare de de **x lei**, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.....2009 pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii, în vederea determinării taxei pe valoarea adăugată datorată și a majorărilor de întârziere aferente, în temeiul prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(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.”

Față de constatările organelor de inspecție fiscală și față de argumentele contestatoarei referitoare la depunerea notificării în cazul închirierii, din analiza facturilor a reieșit că există facturi reprezentând contravaloare energie electrică și contravaloare sobă gaz.

Pentru facturile fiscale emise de SC B în perioada 2006-2008, pentru care SC Z a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **x lei** aferentă facturilor fiscale, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au procedat la o analiză temeinică a situației de fapt, drept pentru care urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr.....2009 prin care s-a stabilit TVA suplimentară pentru facturile emise în valoare de de **x lei**, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.....2009 pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și care să țină cont de faptul că energia electrică cât și soba de gaz nu reprezintă operațiuni care intră în categoria operațiunilor de închiriere pentru care este necesară depunerea notificării.

4. Referitor la majorari de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.2009, având în vedere ca s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, și s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, întrucât din documentele existente la dosarul cauzei nu se pot defalca accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei pentru care a fost desființată parțial decizia de impunere, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" se va desființa Decizia de impunere și pentru accesoriile aferente în sumă totală de **x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să recalculeze accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată datorată de societate.

Referitor impozitul pe profit

Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de x lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de x lei și majorări aferente impozitului pe profit în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează diferențe de impozit pe profit stabilită de organele de inspecție fiscală în condițiile în care facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

În fapt, SC Z în perioada 2006 –2008 a achiziționat bunuri materiale cu următoarele facturi primite de la furnizori diverși pe care le-a înregistrat în evidențele contabile ca și cheltuieli deductibile fiscal, reprezentând în principal bunuri de uz gospodăresc destinate comercializării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții nu pot fi înregistrate ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, întrucât facturile fiscale, în care sunt înscrise bunurile achiziționate, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ deoarece prezintă ștersături, modificări de preț unitar, valoare produs, cantitate, data facturii, modificarea adresei furnizorului, lipsa datei de expediție, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) coroborat cu art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003, republicată, privind Codul fiscal, precum și prevederile Anexei nr.1 pct.5 din OMF nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile.

În drept, art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil în perioada verificată precizează următoarele:

„(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.[...]

Totodată pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează că:

„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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență dintre veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri.

Deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este reglementată de art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„ART. 21 Cheltuieli[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

Totodată art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată prevede că:

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

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

Astfel, în ce privește posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a decis următoarele :

« [...] în aplicarea corectă a dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se impune să se

considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată. »

Potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se reține că factura - cod 14-4-10/A este un formular cu regim special de inseriere și de numerotare care:

„1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;*
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- document de încărcare în gestiunea primitorului;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.[...]”*

Se reține că prin prevederile punctului 2 și ale punctului 5 din Anexa 1 din Ordinul nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile se precizează:

„2.[...] Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.[...]”

„[...]5. În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menționându-se și data efectuării corecturii.[...]”, iar prin art.1 alin.(1) din Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se prevede:

„(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal[...]”

În raport cu aceste reglementări legale, rezultă că orice operațiune se înregistrează în contabilitate în baza unui document justificativ, iar

cheltuielile sunt deductibile numai în baza unui documentului justificativ care trebuie să conțină elementele expres prevăzute de lege a fi completate.

Din analiza documentelor aflate la dosar, respectiv a facturilor fiscale așa cum s-a reținut la pct.1 privind capătul de cerere referitor la taxa pe valoarea adăugată, rezultă că acestea nu îndeplinesc condițiile de document justificativ în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv prezintă modificarea sediului furnizorului, fără a fi confirmată prin semnătura persoanei care a corectat documentul conform prevederilor legale enunțate mai sus, sau prin emiterea unui nou document cu informațiile corecte sau unele facturi sunt incomplete în sensul că fie acestora le lipsește data livrării produselor și valoarea TVA colectată pe fiecare operațiune în parte, exemplificăm facturile de achiziție emise în anul 2006, anul 2008, fie prezintă modificări ale datei facturii, datei la care au fost livrate bunurile, cantităților, prețurilor unitare, valorilor produselor, valoarea TVA colectată pe produs sau valoare totală exemplificăm facturile de achiziție din 2007 și 2008.

Din dosarul cauzei rezultă că aceste modificări s-au făcut prin scrierea îgroșata peste sumele sau informațiile inițiale, fie prin ștergerea cu pastă corectoare și scrierea ulterioara cu pixul.

Referitor la argumentul contestatoarei prin care marfa respectivă a fost recepționată și intrată în gestiune, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, respectiv a acordării dreptului de deducere a cheltuielilor, întrucât cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC Z pentru suma de **x lei** reprezentând impozit pe profit.

Referitor la accesoriile în sumă de x lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.2009, se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" potrivit căruia bunul accesoriu urmează soarta juridică a bunului principal, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.19, art.21 alin.(4) lit.f),art. 141 alin.(2) lit.k și alin. (3), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5), art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct.46 alin.(1) din HG.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal și prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Hotărârea Guvernului nr.831/1997, pct.2 și pct.5 din Ordinul nr.1850/2004, art.1 alin.(1) din Ordinul nr.2226/2006, se

DECIDE

1)Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC Z împotriva Deciziei de impunere nr.2009 pentru suma totală de **x lei reprezentând:**

- Impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei
- Majorari de întârziere în sumă de x lei aferente impozitului pe profit
- Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei

2)Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.2009 pentru suma totală de **x lei reprezentând:**

- Taxa pe valoarea adăugată în sumă x lei
- Majorari de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte organe decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și același tip de impozit, în conformitate cu prevederile legale incidente speței precum și de cele precizate prin prezenta decizie.