



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia 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. 289__
din 23.07.2009__
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. ... S.R.L. ..., înregistrată la D.G.F.P. a județului Brăila sub nr. .../....

Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila, prin adresa nr..../...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila sub nr..../...., asupra **contestației** formulată de **S.C. ... S.R.L. ...**, împotriva **Deciziei de impunere nr..../... din ...**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Brăila.

S.C. ... S.R.L. are sediul social în ... Șos. nr...., este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Brăila la nr. J .../.../...., are atribuit codul de identificare fiscală nr.... și este reprezentată de dl..... în calitate de administrator.

Obiectul contestației îl constituie **obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei**, din care:

- ... lei - T.V.A. neadmisă la deducere pentru anul ...;
- ... lei - majorări de întârziere aferente sumei de ... lei;
- ... lei - T.V.A. colectată aferentă bazei de impozitare de ... lei stabilită suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente sumei de ... lei;
- ... lei - impozit pe profit datorat de persoane juridice române;
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, consemnate în **Decizia de impunere nr. .../... din ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, întocmită pe baza Raportului de inspecție fiscală nr.... din

Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, ce fac obiectul cauzei, s-au comunicat contestatoarei de către Activitatea de Inspecție Fiscală

din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Brăila cu adresa nr..../..., fiind primită de aceasta în data de ..., conform mențiunii înscrisă pe documentul la care se face trimitere. Cât privește contestația, aceasta s-a depus la Activitatea de Inspecție Fiscală Brăila sub nr..../... (datorită preluării activității de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Brăila potrivit dispozițiilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.343/20.03.2009), constatându-se astfel respectarea termenului legal prevăzut de art.207, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât în speță s-a constatat că sunt îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207, alin. (1) și art.209 alin. (1), lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, **Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila este investită cu soluționare pe fond a contestației în cauză.**

În atare condiții, analiza pe fond a contestației se fundamentează pe considerentele ce se prezintă în cele ce urmează.

I. S.C. ... S.R.L. ..., prin contestația formulată împotriva deciziei sus amintite, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... din ... și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila la nr.... din ..., contestă suma de ... lei reprezentând T.V.A. neadmisă la deducere pentru anul ..., aferentă bazei de impozitare de ... lei și majorările de întârziere aferente, precum și suma de ... lei reprezentând T.V.A. colectată aferentă bazei de impozitare de ... lei și majorările de întârziere aferente, invocând în susținere următoarele motive:

1. Suma de ... lei, reprezintă T.V.A. neadmisă la deducere pentru anul ..., aferentă bazei de impozitare de ... lei, ca urmare a calculației pro-ratei conform art.147, alin.6 din Legea nr.571/2003, întrucât veniturile scutite fără drept de deducere provin din facturarea chiriei către ..., conform contractului de închiriere nr..../.... În motivare contestatoarea consideră că facturarea chiriei în regim de scutire a fost efectuată în conformitate cu art.141, alin.2, lit.e din Codul fiscal, fapt pentru care a depus „Notificarea privind anularea operațiunii de taxare a operațiunilor prevăzute în art.141, alin.2, lit.e din Codul fiscal”, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Brăila sub nr..../....

De asemenea, se precizează că spațiul care face obiectul contractului de închiriere cu ... a fost achiziționat până la data de ..., dată de la care S.C. ... S.R.L. a facturat în regim de scutire conform art.141, alin.2, lit.e. În aceeași ordine de idei, se invocă faptul că, nu au fost facturate lucrări de amenajări, modernizări și alte îmbunătățiri. În plus, se menționează că societatea nu a dedus T.V.A. pentru cheltuielile efectuate cu spațiul închiriat, toate cheltuielile privind utilitățile reprezentând: gaze, apă, salubritate, energie sunt suportate de către ..., astfel cum este prezentat în contractul de

închiriere la art.9, alin.7, iar amenajările efectuate la spațiul închiriat s-au efectuat și suportat de către conform contractului nr..../....

Pe baza motivelor prezentate, contestatoarea concluzionează că nu a dedus T.V.A. pentru acest spațiu, fapt pentru care organul de inspecție fiscală nu trebuia să calculeze pro-rata.

2. În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând T.V.A. colectată aferentă bazei de impozitare de ... lei, obiect al facturii nr..../... emisă de contestatoare, neînregistrată în contabilitatea acesteia, sunt precizate următoarele: factura a fost emisă către S.C. ... S.R.L. ... – ..., deoarece marfa (făină) nu a fost de calitate, clientul a refuzat-o întocmind facturile de retur FF ... din ..., în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei - T.V.A.) și FF ..., în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei - T.V.A.).

În aceste condiții, contestatoarea consideră că bugetul statului nu a fost prejudiciat, întrucât facturile nu au fost înregistrate în contabilitate, nici cea emisă de S.C. ... S.R.L. și nici cele emise de S.C. ... S.R.L.

În susținerea motivelor invocate contestatoarea depune, în copie, facturile emise de S.C. ... S.R.L. Cu toate că, în contestație se menționează și faptul că se anexează în copie contractul nr..../..., de fapt acesta nu s-a depus. În legătură cu documentul respectiv se justifică a fi subliniat faptul că reprezintă anexa nr.11 a Raportului de inspecție fiscală nr..../....

În contextul celor prezentate, trebuie reținut că prin contestația formulată S.C. ... S.R.L. ... contestă în parte decizia sus-citată, respectiv numai sumele la care s-a făcut referire în cadrul paragrafelor precedente.

Față de sumele învederate anterior, contestatoarea contestă și ... lei, bază de impozitare la calculul impozitului pe profit, reprezentând diferența între ... lei venituri neînregistrate și ... lei, cheltuieli cu costul mărfurilor aferente FF .../... și impozitul aferent de ... lei cu majorările de întârziere corespunzătoare. În legătură cu acest ultim capăt de cerere reținem din contestație cu titlu de remarcă faptul că această „sumă nu se regăsește în anexele și raportul de inspecție fiscală”.

Din analiza modului în care s-au îndeplinit de către contestatoare cerințele în ceea ce privește forma și conținutul contestației, după cum prevede art.206, alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct.2.1. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, s-a constatat că aceasta nu a menționat obiectul contestației, în sensul că nu a specificat totalul sumelor contestate, individualizat pe feluri de obligații fiscale, inclusiv accesoriile aferente lor. Din acest considerent prin adresa nr..../... s-a solicitat S.C. ... S.R.L. ... să procedeze la completarea contestației în termen de 5 zile de la data comunicării cu elementele menționate anterior. Adresa în cauză s-a transmis societății prin poștă cu indicația „confirmare de primire”, potrivit căreia data comunicării a fost

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ... sub nr..../..., S.C.... S.R.L. ... răspunde solicitării, în care scop

precizează obiectul contestației și anume suma totală contestată de ... lei, din care: ... lei T.V.A., neadmisă la deducere pentru anul 2008; ... lei, accesorii aferente sumei de ... lei; ... lei, T.V.A. colectată aferentă bazei de impozitare de ... lei stabilită suplimentar; ... lei, accesorii aferente sumei de ... lei.

Din verificarea modalității în care contestatoarea răspunde solicitării la care se face trimitere, s-a constatat faptul că aceasta nu s-a pronunțat în sensul retragerii sau a menținerii contestației referitoare la capătul de cerere privind suma de ... lei, bază de impozitare la calculul impozitului pe profit, reprezentând diferența între ... lei, venituri neînregistrate și ... lei, cheltuieli cu costul mărfurilor aferente FF ... din ... și impozitul aferent de ... lei cu majorările de întârziere corespunzătoare. În vederea rezolvării situației date s-a solicitat societății prin adresa nr. ..., .../... să se pronunțe în acest sens, în termen de 5 zile de la data comunicării.

3. Prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila sub nr..../..., S.C. ... S.R.L. ... reiterează suma totală contestată, inclusiv individualizarea pe feluri de obligații fiscale, astfel cum s-au înscris în adresa nr..../..., comunicând, în plus, și faptul că își menține contestația pentru capătul de cerere privind suma de ... lei, bază de impozitare la calculul impozitului pe profit, reprezentând diferența între ... lei, venituri neînregistrate și ... lei, cheltuieli cu costul mărfurilor aferente FF .../... și impozitul aferent de ... lei cu majorările de întârziere de ... lei.

II. Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Brăila a determinat prin Decizia de impunere nr..../... din privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, obligațiile fiscale suplimentare, astfel:

o Cu privire la **taxa pe valoarea adăugată** s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în cuantum de ... lei, precum și majorări de întârziere corespunzătoare acestora de ... lei, cu mențiunea că **obiectul cauzei se referă la suma totală de ... lei**, din care **... lei** (... lei + ... lei) obligații fiscale suplimentare și **... lei** (... lei + ... lei) majorări de întârziere aferente lor.

Motivele de fapt care au stat la baza stabilirii sumei de ... lei și pe cale de consecință a celei de ... lei, conform celor consemnate în decizia amintită anterior, precum și a celor reținute în raportul de inspecție fiscală, sunt următoarele:

- T.V.A. neadmisă la deducere în cuantum de ... lei, reprezentând diferență T.V.A. deductibilă ca urmare a calculului pro-ratei.
- T.V.A. colectată stabilită suplimentar în anul 2006 în cuantum de ... lei, aferentă facturii nr..../..., neînregistrată în evidența contabilă a societății.

Temeiul de drept care legitimează obligațiile fiscale stabilite suplimentar îl constituie Legea nr.571/2003, art.128, alin.1 și art.147 și O.G. nr.92/2003, art.119 – 120.

o Cu privire la **impozitul pe profit datorat de persoane juridice române** s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în cuantum de ... lei, precum și majorări de întârziere de ... lei. **Însă, obiectul cauzei îl constituie impozitul pe profit datorat de persoane juridice române în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente de ... lei**, față de care se impune precizarea că acesta s-a determinat având drept bază de impozitare suma de ... lei, stabilită ca diferență între ... lei, venituri neînregistrate și ... lei, cheltuieli cu costul mărfurilor aferente facturilor nr. FF .../... și FF .../...

Motivele de fapt care rezultă din decizia de impunere la care ne referim, precum și din informațiile reținute în raportul de inspecție fiscală în cauză, sunt următoarele:

- diminuarea veniturilor cu suma de ... lei potrivit facturii nr. .../..., neînregistrată în contabilitatea societății.
- neluarea în calcul a cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând costul mărfurilor livrate.

Temeiul de drept care legiferează obligațiile fiscale stabilite suplimentar îl constituie Legea nr.571/2003, art. 19, art.21, alin.1, H.G. nr.44/2004, pct.12 din titlul II și O.G. nr.92/2003, art.119 – 120.

Limitându-ne la **obiectul contestației**, din **conținutul raportului de inspecție fiscală**, înregistrat sub nr..../..., pe baza căruia s-a întocmit decizia de impunere în cauză, se rețin consemnările organului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale suplimentare, după cum urmează:

1. Suma de ... lei – T.V.A. neadmisă la deducere pentru anul 2008, ca urmare a calculării pro-ratei conform art.147, alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum s-a stabilit prin anexa nr.13 a raportului de inspecție fiscală.

Potrivit informațiilor din raportul respectiv, în anul 2008, societatea a realizat venituri din operațiuni taxabile conform art.128, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și venituri din operațiuni scutite (venituri din chirii) fără drept de deducere, conform art.141, alin.(2), lit.e din același act normativ.

2. Suma de ... lei – T.V.A. colectată aferentă bazei de impozitare de ... lei, care reprezintă venituri neînregistrate în contabilitatea societății, constând în livrarea de făină conform FF nr. .../.... Procedând în acest mod societatea a încălcat prevederile art.128, alin.(1) referitoare la livrarea de bunuri și art.134 alin. (1) privind faptul generator pentru livrările de bunuri din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Suma de ... lei – impozit pe profit datorat de persoane juridice române, aferent bazei de impozitare stabilită suplimentar în **anul 2006** de ... lei cu titlul de diferență între ... lei, care înseamnă venituri neînregistrate în contabilitate (FF .../... - livrare făină) și ... lei cheltuieli reprezentând costul mărfurilor livrate (FF .../... și FF .../...). **Cu privire la suma de ... lei care reprezintă impozit pe profit facem mențiunea că aceasta nu este reflectată ca atare în decizia de impunere analizată**, întrucât diferența

stabilită suplimentar de ... lei s-a determinat prin scăderea din impozitul pe profit stabilit în urma inspecției fiscale, pentru perioada ... – ..., de ... lei, a celui evidențiat în contabilitate de ... lei, după cum rezultă din anexele nr.8 și nr.10 ale raportului de inspecție fiscală.

III. Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila, prin serviciul de resort, luând act de susținerile contestatoarei, de constatările organului de inspecție fiscală, de documentele depuse în susținerea cauzei, prin raportare la reglementările legale aplicabile în speță, reține în soluționare următoarele:

1. Cu privire la suma de ... lei - **T.V.A. neadmisă la deducere pentru anul 2008**, ca urmare a calculării pro-ratei, **cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează această sumă bugetului de stat în condițiile în care a realizat atât venituri din operațiuni taxabile cu drept de deducere, cât și venituri din operațiuni scutite fără drept de deducere.**

În fapt, în anul 2008 contestatoarea a realizat atât venituri din operațiuni taxabile cu drept de deducere, cât și venituri din operațiuni scutite (venituri din chirii) fără drept de deducere.

În ceea ce privește **izvorul de drept** al veniturilor din chirii este important a se menționa că acesta este dat de contractul de închiriere, înregistrat sub nr.../..., încheiat între S.C. ... S.R.L. ..., în calitate de proprietar și Banca Transilvania S.A. ..., în calitate de chiriaș. Din textul contractului amintit se reține cu **titlu de remarcă** pe lângă **dispozițiile** art.7 referitoare la chirie și plată și cele ale **art. 9 (7)** – (privind obligațiile chiriașului) potrivit cărora acesta se obligă „să plătească furnizorilor de utilități sau proprietarului cheltuielile de energie electrică, termică, gaze naturale și apă pe baza facturilor emise lunar de acesta, conform consumurilor înregistrate și a tarifelor practicate de furnizorii de utilități”. Totodată, este important de menționat și faptul că o altă obligație a chiriașului asumată prin contract a fost aceea să nu afecteze în niciun fel folosința spațiilor alăturate.

Din modul de calcul al pro-ratei, reliefat în anexa nr.13 a raportului de inspecție fiscală, s-a constatat faptul că în perioada **ianuarie – decembrie 2008** contestatoarea a înregistrat **venituri totale** de ... lei, din care: **venituri taxabile** de ... lei și **venituri scutite din chirii** de ... lei. Pe baza acestor date organul de inspecție fiscală a determinat pro-rata în procent de 97,70 %.

În aceeași perioadă contestatoarea deduce integral T.V.A. în cuantum de ... lei, după cum rezultă din informațiile înscrise în anexa la care se face trimitere. În aceste condiții organul de inspecție fiscală, prin aplicarea pro-ratei, determină cuantumul taxei pe valoarea adăugată admisă la deducere, al cărui nivel este de ... lei (... lei x 97,70%). În situația dată s-a **stabilit** de către organul de inspecție fiscală **ca neadmisă la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei** (... lei – ... lei).

În drept, dată fiind natura operațiunilor desfășurate în anul 2008 sunt aplicabile dispozițiile **art.128, alin. (1) și art.141, alin.(2), lit.e)** din **Legea**

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevedeau următoarele:

„. **Livrarea de bunuri**

ART. 128

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

. **Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării**

ART. 141

(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.”

În context se rețin și dispozițiile **art.145** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere, unde la alin. (2) se prevedea:

”...”

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

a) operațiuni taxabile;

...

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b),...”

Potrivit dispozițiilor legale sus-citate se constată faptul că operațiunile de închiriere sunt scutite de la plata taxei pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

În soluționarea cauzei pentru fundamentarea soluției s-au reținut pe lângă dispozițiile art.147, alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cele ale alineatelor precedente care prevedeau:

„ **Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă**

ART. 147

(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. ...

...

(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de

astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.

(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.”

De asemenea, edificatoare pentru cauza supusă soluționării sunt și dispozițiile **alin. (8)** ale aceluiași articol, unde se preciza:

„(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual ...”

Totodată, elocvente în analiza cauzei sunt și prevederile **alin. (11)** ale respectivului articol care menționau:

„(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro-rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.”

Conform dispozițiilor legale învederate contestatoarea în anul 2008 avea obligația să țină evidența operațiunilor, astfel încât să existe o delimitare strictă între taxa care se deduce integral (pentru achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere) și respectiv unde deducerea nu este permisă (în cazul achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere). În caz contrar și anume atunci când nu era posibilă cunoașterea destinației ori nu se putea determina proporția între cele două categorii de achiziții amintite exista obligativitatea determinării taxei deductibilă aferentă acestora pe bază de pro-rată. În plus,

dispozițiile legale reținute impuneau înscrierea fiecărei operațiuni din cele enunțate într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări.

În contextul dat sunt edificatoare și dispozițiile **pct.164 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752 din 17.11.2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial nr.1080 și nr. 1080 bis din 30.11.2005, conform căroră „*taxa pe valoarea adăugată se determină și se înregistrează în contabilitate potrivit legii*”.

Din analiza informațiilor și a datelor înscrise în raportul de inspecție fiscală (suport al deciziei de impunere contestată) a rezultat faptul că în anul 2008, S.C. ... S.R.L. ..., pentru achizițiile efectuate, a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferentă lor. În consecință, prin același raport organul de inspecție fiscală a calculat pro-rata potrivit dispozițiilor art.147, alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind ca neadmisă la deducere suma de ... lei (anexa nr. 13).

Referitor la argumentele contestatoarei potrivit căroră „nu a dedus T.V.A. pentru cheltuielile efectuate cu spațiul închiriat, toate cheltuielile privind utilitățile reprezentând: gaze, apă, salubritate, energie sunt suportate de către Banca Transilvania, astfel cum este prezentat în contractul de închiriere la art.9, alin.7, iar amenajările efectuate la spațiul închiriat s-au efectuat și suportat de către Banca Transilvania, conform contractului nr.../..., fapt pentru care organul de inspecție fiscală nu trebuia să calculeze pro- rata”, **acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu s-au susținut cu dovezi care să combată în condițiile legii constatările organului de inspecție fiscală și anume jurnale pentru cumpărări întocmite potrivit cerințelor reținute de cadrul legal aplicabil, după cum s-a prezentat anterior.**

Corelativ acestei situații se impune a fi menționat și faptul că prin contestația formulată S.C. ... S.R.L. ... nu a dovedit că a condus evidența operațiunilor potrivit art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât să fie determinată în condițiile legii taxa de dedus pentru anul 2008, având în vedere că a realizat atât operațiuni care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, cât și din categoria celor care nu dau drept de deducere a acesteia, în speță din chirii.

Mai mult decât atât, conducerea evidenței operațiunilor în sensul art.147 din actul normativ sus-citat, se impunea a fi organizată astfel, cel puțin dacă luăm în calcul faptul că, obiectul contractului de închiriere nr.../... l-a constituit numai Lotul ... al imobilului situat în mun. ... cart. ..., Calea ... nr. ..., bl...., proprietate a S.C. ... S.R.L.

Ținând seama atât de cele menționate în precedent, cât și de documentele care constituie dosarul cauzei s-a reținut că potrivit legii, organul de inspecție fiscală a calculat pro-rata, situație în care **contestația formulată privind suma de ... lei, reprezentând T.V.A. neadmisă la deducere pentru anul 2008, (înscrisă în Decizia de impunere nr.../... din ... privind**

obligățiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală) se privește ca neîntemeiată, urmând a fi respinsă pe acest considerent.

În condițiile date, potrivit principiului de drept, „accesoriul urmează principalul”, **contestația privind suma de ... lei, reprezentând majorările de întârziere aferente sumei amintite anterior se privește ca neîntemeiată, urmând a fi respinsă din acest motiv.**

2. Referitor la suma de ... lei, reprezentând T.V.A. colectată aferentă bazei de impozitare de ... lei, obiect al facturii fiscale nr..../... emisă de S.C. S.R.L. ... către S.C. ... S.R.L. ..., neînregistrată în contabilitatea societății emitente, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează această sumă bugetului de stat, în condițiile în care susține că marfa (făină albă tip 650) înscrisă în factura sus-menționată nu a fost de calitate, clientul a refuzat-o întocmind facturile fiscale nr..../... și nr..../....

În fapt, în data de ... contestatoarea emite factura fiscală nr.... către S.C. ... S.R.L. ..., care atestă livrarea de marfă (făină albă tip 650), a cărei valoare totală este de ... lei, din care: baza de impozitare ... lei și ... T.V.A. aferentă acesteia. Din conținutul raportului de inspecție fiscală s-a reținut faptul că S.C. ... S.R.L. ... nu a înregistrat în contabilitate factura la care se face referire.

Subliniem că din textul raportului de inspecție fiscală se desprinde ideea că societatea nu a procedat nici la descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute conform facturii fiscale nr. .../..., consecința fiind aceea că deși marfa s-a valorificat, în contabilitate această operațiune economică nu s-a înregistrat.

La rândul său, **S.C. ... S.R.L. ... emite** către cumpărătorul: S.C. ... S.R.L. ..., cod fiscal ..., următoarele **facturi fiscale:**

- nr..../..., în **valoare totală de ... lei**, din care: bază de impozitare - ... lei și T.V.A. - ... lei, reprezentând făină albă 650, unde s-a înscris mențiunea „marfă necorespunzătoare”;
- nr..../..., în **valoare totală de ... lei**, din care: bază de impozitare – ... lei și T.V.A. – ... lei, reprezentând făină albă 650, unde s-a înscris mențiunea „făină retur”.

În drept, pentru cauza analizată, sunt incidente dispozițiile art.128, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (articol menționat și în susținerea capătului de cerere anterior), precum și cele ale Capitolului IV „Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată” - art.134, alin. (1) care precizau:

“ART. 134

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

Având în vedere natura speței supusă soluționării prioritare sunt și dispozițiile **art.138** cu privire la ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționa:

“ART. 138

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

...

b) *în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, declarată printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți.*"

În asemenea condiții, raportându-ne la cadrul legal aplicabil cauzei supusă soluționării, rezultă că S.C. ... S.R.L. Brăila avea obligația să procedeze conform dispozițiilor **art.159, „Corectarea documentelor”**, care la alin. (2) prevedea:

*„(2) În situațiile prevăzute la **art. 138** furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului...”*

După cum se constată, S.C. ... S.R.L. ... nu a procedat, conform dispozițiilor legale aplicabile, caz în care organul de inspecție fiscală a stabilit, prin raport, că societatea datorează bugetului de stat T.V.A. în sumă de ... lei, potrivit facturii nr..../..., emisă către S.C. ... S.R.L. Majorările de întârziere aferente sumei de ... lei, reprezintă ... lei.

În definitiv, este important de evidențiat faptul că, taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe o factură se datorează bugetului de stat, în temeiul prevederilor art.150, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *„orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia”*.

În contextul celor prezentate anterior, se impune a fi analizate, în continuare, susținerile contestatoarei privind acest capăt de cerere.

Prin contestația formulată S.C. ... S.R.L. ..., cu privire la suma de ... lei, reprezentând T.V.A. colectată aferentă bazei de impozitare de ... lei, obiect al facturii nr.... din ..., emisă către S.C. ... S.R.L. ..., recunoaște că nu s-a înregistrat în contabilitatea societății. Totodată, precizează că marfa livrată (făină) conform facturii S.C. ... S.R.L. ... a fost refuzată de către S.C. ... S.R.L. ..., pe motiv de calitate, întocmindu-se facturile de retur FF ... din ..., în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei - T.V.A.) și FF .../..., în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei - T.V.A.), care, la rândul lor, nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății.

Trebuie reținut că, deși contestația stabilește o legătură între factura fiscală nr. ... și cele două facturi fiscale emise de S.C. .. S.R.L. ... (FF .../... și FF .../...), de fapt, între acestea pe baza informațiilor conținute nu se poate evidenția o relație directă.

Mai exact, printre informațiile pe care le conțin, în facturile fiscale nr. .../... și nr. .../... nu se face nicio trimitere la faptul că „marfa necorespunzătoare”, respectiv „făină retur” se referă la marfa (făină albă tip ...) livrată cu factura nr. .../...

Faptul că, prin însumarea cantităților și a valorilor aferente celor două facturi fiscale la care ne referim, se obține cantitatea și valoarea totală înscrise în factura fiscală nr..../... a S.C. ... S.R.L. Brăila nu sunt argumente, care să ateste că „marfa necorespunzătoare” sau, după caz, „făină retur” se referă exact la produsul livrat inițial.

Față de cele precizate mai sus, se constată dacă avem în vedere produsul livrat (făină) că între momentele întocmirii facturilor fiscale de către S.C. ... S.R.L. ..., s-a înregistrat un interval de timp apreciabil, în speță, de la ... până la

În asemenea condiții, nu s-au putut reține în soluționare favorabilă a contestației susținerile S.C. ... S.R.L. ..., din considerentele relatate mai sus.

Având în vedere cele menționate în precedent, cât și documentele incidente cauzei supusă soluționării, **contestația formulată privind suma de ... lei, reprezentând T.V.A. colectată aferentă bazei de impozitare de ... lei stabilită suplimentar (înscrisă în Decizia de impunere nr. .../... din ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală) se privește ca neîntemeiată, urmând a fi respinsă pe acest considerent.**

În condițiile date, potrivit principiului de drept, „accesoriul urmează principalul”, **contestația privind suma de ... lei, reprezentând majorările de întârziere aferente sumei amintite anterior se privește ca neîntemeiată, urmând a fi respinsă din acest motiv.**

3. Cu privire la contestarea sumei de ... lei, care reprezintă impozit pe profit datorat de persoane juridice române, având drept bază de impozitare suma de ... lei, determinată ca diferență între ... lei, venituri neînregistrate și ... lei, cheltuieli neevidențiate reprezentând, la rândul lor, costul mărfurilor aferente FF .../..., cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează această sumă bugetului de stat în condițiile în care nu a respectat dispozițiile legale în temeiul cărora se reflectau în contabilitate operațiunile economice respective.

În fapt, după cum se poate observa, cele reținute în cadrul **pct.2 din partea a III-a** a prezentei lucrări **sunt incidente și în ceea ce privește analiza acestui capăt de cerere**. Este evident că suma de ... lei constituie venituri neînregistrate (baza de impozitare pentru calculul T.V.A. colectată, în sumă de ... lei), iar ... lei, reprezintă cheltuielile aferente și anume costul mărfurilor livrate, astfel cum s-au determinat prin raportul de inspecție fiscală și care, la rândul lor, nu s-au evidențiat în contabilitatea societății.

Din analiza celor reținute în raport a rezultat faptul că organul de inspecție fiscală, în situația privind impozitul pe profit stabilit în urma inspecției fiscale, pentru perioada ... -... (anexa nr.10), a luat în calcul (când a stabilit veniturile totale și cheltuielile totale) atât veniturile din vânzarea de făină de ... lei (FF .../...), cât și cheltuielile reprezentând costul mărfurilor livrate, care corespund facturilor fiscale nr. FF .../... și FF .../... , în sumă de ... lei, adecvate anului

În drept, pe lângă dispozițiile legale invocate în cadrul analizei de la **pct.2 din partea a III-a** a prezentei lucrări, îndeosebi ale **art.159 din Legea**

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, relevante în cauză, sunt și cele ale **art. 19, alin. (1) din Titlul II** al actului normativ anterior menționat, potrivit cărora „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.” În sensul legii, respectiv al art. 16, alin. (1) din actul normativ precizat mai sus prin anul fiscal se înțelege cel calendaristic.

În ceea ce privește **cheltuielile**, relevanță în analiză, au dispozițiile **art.21, alin.(1) din același act normativ**, conform cărora “pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

De asemenea, este important a se reține faptul că impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei prevăzute de lege (art.17 din actul normativ în cauză) asupra profitului impozabil determinat la nivelul unui an fiscal.

Din cele prezentate rezultă că organul de inspecție fiscală la stabilirea profitului impozabil pentru anul 2006 și, implicit, a impozitului pe profit aferent acestuia, a ținut seama atât de veniturile neînregistrate de ... lei, cât și de cheltuielile neevidențiate de ... lei. Din această perspectivă trebuie privite și **dispozițiile pct.13 din H.G. nr. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 112/6.02.2004, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora „veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.”

Dacă ne limităm strict numai la această ultimă constatare poate fi evidențiat faptul că s-a determinat de către organul de inspecție fiscală un profit impozabil suplimentar de ... lei (... lei – ... lei), pe baza căruia prin aplicarea cotei de 16% s-a stabilit un impozit pe profit datorat de persoane juridice române de ... lei (... lei × 16%). De asemenea, se justifică sublinierea că suma de ... lei se regăsește în quantumul total al profitului impozabil stabilit de organul de inspecție fiscală pentru anul 2006 de ... lei, iar suma de ... lei în nivelul impozitului pe profit datorat în contul anului respectiv de ... lei (... lei × 16%), după cum se observă din datele consemnate în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală.

În plus, se impune să amintim că, prin natura lor, operațiunile economice înscrise în cele două facturi emise de către S.C. ... S.R.L. ..., la care s-a făcut referire în lucrare, nu influențează modul de stabilire al impozitului pe profit. Totuși, este important a se menționa că profitul impozabil și impozitul pe profit datorat de persoane juridice române aferent acestuia pentru anul 2006, intrau sub incidența ajustării, în sensul diminuării numai în situația în care S.C. ... S.R.L. ... ar fi procedat în conformitate cu dispozițiile legale aplicabile în cazul refuzurilor de marfă.

În aceeași ordine de idei, dar nu în ultimul rând, nu trebuie ignorat faptul că dispozițiile **pct.12 din H.G. nr.44/2004** prevăd că „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.”

Drept consecință, se poate conchide că organul de inspecție fiscală, a stabilit potrivit legii, în sarcina societății, impozitul pe profit suplimentar, în cuantum de ... lei, pe baza profitului impozabil de ... lei, precum și majorările de întârziere aferente acestuia. Așadar, această constatare s-a reținut de către organul de inspecție fiscală în raportul în cauză, precizarea fiind necesară întrucât societatea în contestația formulată a menționat contrariul.

Având în vedere cele reținute anterior **contestația privind capătul de cerere care se referă la suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice române pe baza constatărilor, astfel cum au fost înscrise în Decizia de impunere nr..../... din privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală se privește ca neîntemeiată, urmând a fi respinsă pe acest considerent.** În context trebuie reținut faptul că această sumă nu se regăsește ca atare în decizia amintită, iar motivația s-a prezentat în cadrul prezentei lucrări. În condițiile date potrivit principiului de drept „accesoriul urmează principalul” **contestația privind suma de ... lei, reprezentând majorările de întârziere aferente sumei amintite anterior se privește ca neîntemeiată, urmând a fi respinsă din acest motiv.**

Pentru considerentele reținute și în temeiul **prevederilor art.216, alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003**, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. ... S.R.L. Brăila împotriva **Deciziei de impunere nr.../... din ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală** emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Brăila, întocmită pe baza Raportului de inspecție fiscală nr..../..., **pentru obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei**, din care:

- **... lei** - T.V.A. neadmisă la deducere pentru anul 2008;
- **... lei** - majorări de întârziere aferente sumei de ... lei;
- **... lei** - T.V.A. colectată aferentă bazei de impozitare de ... lei stabilită suplimentar;
- **... lei** - majorări de întârziere aferente sumei de ... lei;
- **... lei** - Impozit pe profit datorat de persoane juridice române;
- **... lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

În temeiul art.210, alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în temeiul art.218, alin. (2) din același act normativ, în speță la Tribunalul Brăila, în termen de 6 luni de la data comunicării.