

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI

DECIZIA NR. 108

din 11.12.2008

privind soluționarea contestației formulată de
S.C.S.R.L. din localitatea,
județul, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului sub nr. din 10.11.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județuluia fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluiprin adresa nr.din 10.11.2008, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 10.11.2008, cu privire la contestația formulată **S.C.S.R.L.** din localitatea, județul

Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 22.09.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluisub nr.din 23.09.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 23.09.2008, privind suma de **.....lei**, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei TVA;
-lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județuluieste investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C.S.R.L. prin contestația formulată precizează următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de control pentru perioada 01.01.2003 – 30.06.2008, în sumă de lei și majorările de întârziere aferente delei, societatea precizează că

inspectorii fiscali nu au prezentat detaliat care sunt acele elemente de identificare obligatorii constatate lipsă în conținutul facturilor fiscale, în anexa nr. 3 invocată de organele de control nefiind menționate elementele respective.

Contestatoarea consideră că au fost încălcate prevederile O.M.E.F. nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală care prevede că „În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;
- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;
- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;
- modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar.”

De asemenea, consideră că nu au fost respectate prevederile O.M.E.F. nr. 972/2006 privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, unde la punctul 2.1.2 se prevede că „se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale”.

În ceea ce privește fondul constatărilor, societatea precizează că a înregistrat în contabilitate unele cheltuieli ce au la bază o serie de facturi fiscale, pe care le depune în xerocopie în susținerea cauzei, dar care îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii.

De asemenea, susține că potrivit O.M.F.P. nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, factura este un formular cu regim intern de tipărire și numerotare, care servește ca „document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor și a serviciilor prestate”.

Societatea consideră că facturile fiscale înregistrate în contabilitate îndeplinesc calitatea de document justificativ, acestea furnizând toate informațiile prevăzute de Legea nr. 82/1991 și O.M.F. nr. 1850/2004 și conținând toate elementele prevăzute la art. 155 alin. 5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control.

2.1 În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, ce a fost dedusă în baza facturilor care în opinia organelor de control nu cuprind toate elementele prevăzute la art. 155 alin. 5) din Legea nr. 571/2003,

societatea consideră că facturile sunt completate cu toate elementele cerute de formular și cu toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. 5) literele a – p din Legea nr. 571/2003.

Contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală erau obligate să identifice care sunt elementele lipsă din conținutul formularului care au stat la baza constatărilor, nerespectând prevederile O.M.E.F. nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală unde se prevede că „În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;
- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;
- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;
- modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar.”

De asemenea, consideră că nu au fost respectate prevederile O.M.E.F. nr. 972/2006 privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, unde la punctul 2.1.2 se prevede că „se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale”.

Societatea consideră că facturile fiscale înregistrate în contabilitatea societății îndeplinesc calitatea de document justificativ, întrucât furnizează toate informațiile prevăzute de Legea nr. 82/1991 și O.M.F.P. nr. 1850/2004 și conțin toate elementele prevăzute la art. 155 alin. 5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2.2 În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control pentru anul 2007, aferentă serviciilor de închiriere a unui spațiu comercial, pe motiv că societatea nu a prezentat copia notificării înregistrate de proprietarul spațiului la D.G.F.P.cu privire la taxarea operațiunilor de închiriere, contestatoarea susține că deține facturi fiscale legal întocmite, care cuprind toate informațiile cerute de lege, conform art. 155 din Codul fiscal.

În legătură cu mențiunea organului de control de la punctul 3.2.2.1, că „societatea nu a optat pentru plata TVA conform art. 141 alin. 2 lit. k”, societatea precizează că exercitarea opțiunii de taxare cu TVA a operațiunilor de închiriere de bunuri imobile aparține proprietarului spațiilor comerciale și nicidecum chiriașilor, așa cum se stipulează în H.G. nr. 44/2004,

la art. 145, punctul 42, alin. 3). Conform acestor prevederi, „persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141, alin. 2), lit. k din Codul fiscal.

De asemenea, precizează că începând cu data de 28.12.2007, în temeiul punctului 38 din Normele de aplicare a Codului fiscal, modificat de punctul 26 din Hotărârea Guvernului nr. 1579/2007, notificarea poate avea o dată de aplicare anterioară datei notificării fără a anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare, iar „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.”

Societatea consideră că depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.

Contestatoarea precizează că depune în susținerea cauzei documente din care rezultă că S.C. S.R.L., în calitate de proprietar al spațiului comercial, a depus Notificarea nr./10.04.2008 la organul fiscal teritorial (AFPM), pentru ca operațiunea privind închirierea bunului imobil situat în str.să fie supusă taxării.

Societatea susține că a procedat corect în legătură cu deducerea sumei de lei, reprezentând TVA aferentă facturilor privind chiria, aceste servicii fiind destinate utilizării pentru realizarea operațiunilor taxabile, iar deducerea taxei a fost exercitată numai de pe documente întocmite conform prevederilor legale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 22.09.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluisub nr.din 23.09.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 23.09.2008, organele de control au constatat următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de control au constatat că în perioada 01.01.2003 – 30.06.2008 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de lei pe baza unor facturi care nu au fost completate cu toate elementele prevăzute de formular, stabilind un impozit pe profit suplimentar de lei și majorări de întârziere aferente delei.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de control au verificat perioada **01.01.2003 – 31.07.2008** și au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate și a dedus TVA în sumă de lei,

aferentă unei baze impozabile delei, în baza unor facturi ce nu cuprind toate elementele prevăzute la art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003, fiind încălcate prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, **au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de lei, privind închirierea unor spații comerciale.

Organele de control precizează că potrivit art. 141 alin. 2 lit. k din Legea nr. 571/2003 operațiunea privind închirierea bunurilor imobile este scutită de TVA, iar potrivit art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), opțiune care se aplică de la data înscrisă în notificare, în condițiile stabilite prin norme.

La verificarea efectuată, societatea nu a prezentat copia notificării înregistrată de proprietarul imobilului la D.G.F.P., prin care să dovedească că a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal, motiv pentru care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei, considerându-se că au fost încălcate prevederile pct. 42 alin. (3) lit. k) din H.G. nr. 44/2004.

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală delei, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă delei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere aferente delei, cauza supusă soluționării este dacă documentele ce au stat la baza înregistrării cheltuielilor în sumă de lei îndeplinesc condițiile de document justificativ pentru a putea fi admise la deducere, în condițiile în care facturile nu au fost completate cu toate elementele prevăzute de lege.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada 2007 – 2008 societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de lei pe baza unor facturi care nu au fost completate cu toate elementele prevăzute de formular, stabilind un impozit pe profit suplimentar de lei și majorări de întârziere aferente delei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, unde se prevede că:
„Art. 19

Reguli generale

(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. [...]

(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”.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 12, prevăd următoarele:

„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. [...].”

Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată, la art. 6 alin. (1) și (2), prevede următoarele:

“(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.”

Totodată, Ordinul Ministerului Economie și Finanțelor nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, emis în temeiul Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la punctul 2 din anexa nr. 1 - Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, prevede următoarele:

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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.”

Informațiile obligatorii ce trebuie să le cuprindă factura sunt prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„(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;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;
- e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;
- f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);
- g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă

parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i); i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

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, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

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."

Din textele de lege menționate mai sus se reține că 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, iar 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.

În ceea ce privește factura, document ce a stat la baza înregistrărilor cheltuielilor de către societatea, din textele de lege menționate se rezultă că aceasta trebuie să cuprindă o serie de informațiile obligatorii, ce sunt prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicată și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind aprobarea Codului fiscal, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, **Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, decide că „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”.**

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, societatea a înregistrat în perioada 2007 – 2008 o serie de cheltuieli ce au la bază facturi care nu au fost completate cu toate elementele prevăzute de formular, fără însă să fie menționate prin actul administrativ atacat care sunt elementele lipsă.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organul de control prezintă pentru unele facturi elementele care nu sunt menționate în documentele respective, cum ar fi: adresă cumpărător, cotă TVA, data livrării etc., iar în ceea ce privește factura nr. din 15.03.2007 organele de control precizează doar că factura nu este anexată la contestație.

Din actul de control și anexele la acesta nu rezultă elementele obligatorii ce nu sunt prevăzute în facturi.

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în urma verificării efectuate, prin raportul de inspecție fiscală se fac următoarele precizări: „*societatea a înregistrat în perioada verificată **cheltuieli pe baza facturilor prezentate în anexa nr. 3, facturi ce nu au completate toate elementele cerute de formular în sumă totală de lei, drept urmare a fost necesar să procedăm – așa cum este prezentat în anexa nr. 2 – la stabilirea unui debit suplimentar impozit pe profit aferent în sumă de lei**”*

Totodată, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă anumite neconcordanțe în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar, în ceea ce privește impozitul pe profit.

Astfel, din anexa nr. 2 la actul de control rezultă că baza impozabilă privind impozitul pe profit stabilit suplimentar este de lei și nu delei cum rezultă raportul de inspecție fiscală, fără să fie menționat în ce constă această diferență.

Din decizia de impunere contestată rezultă că baza impozabilă privind impozitul pe profit este în sumă de lei, iar la capitolul privind motivele deciziei de impunere se face referire la suma delei.

Totodată, din anexa nr. 3 la actul de control, unde sunt menționate facturile care nu cuprind toate elementele obligatorii prevăzute de lege, rezultă că baza impozabilă este delei, din care lei este aferentă unei facturi din luna iulie 2008.

De asemenea, din anexa nr. 3 rezultă că pentru factura nr. din 17.12.2007 baza impozabilă pentru impozit pe profit este de lei, în timp ce potrivit facturii depuse în xerocopie la dosarul cauzei, valoarea bunurilor fără TVA, achiziționate în baza acestei facturi, este de lei.

Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa nr. 2 – *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, referitor completarea punctului 2.1.2 - "**Motivul de fapt**" și punctului 2.1.3. – "**Temeiul de drept**" din decizie, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.

Informațiile prevăzute la pct. 2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale și/sau accesorii aferente acestora. [...]”

Din textele de lege citate mai sus se reține că organul de control are obligația să motiveze decizia de impunere atât faptic, cât și legal.

Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, anexa nr. 2 – *Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală*, la punctul 3, prevede că:

„3. Baza de impunere

A. În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;
- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;
- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;
- modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;”

Potrivit anexei nr. 3 la actul de control, facturile înregistrate de societate și care nu cuprind toate elementele prevăzute de lege sunt următoarele:

Lei

NR. CRT.	NR. FACTURĂ	DATA FACTURII	BAZA IMPOZABILĂ
1	15.03.2007	.....
2	15.03.2007	.....
3	20.06.2007	.....
4	22.06.2007	.....
5	12.09.2007	.....
6	13.10.2007	.....
7	01.10.2007	.....
8	15.11.2007	.....
9	17.12.2007	.....
10	17.12.2007	.....
11	28.02.2008	.....
12	06.02.2008	.....
13	28.06.2008	.....
14	30.06.2008	.....
15	30.07.2008	.....
TOTAL			.....

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că elementele obligatorii prevăzute a fi înscrise în facturi și care lipsesc sunt următoarele:

NR. CRT.	NR. FACTURĂ	DATA FACTURII	BAZA IMPOZABILĂ	ELEMENTE CARE LIPSESC
1	15.03.2007	.....	Organul de control precizează că factura nu este anexată la contestație
2	15.03.2007	.....	Adresă cumpărător, data livrării și cotă TVA
3	20.06.2007	.....	Adresă cumpărător și data livrării
4	22.06.2007	.....	Adresă cumpărător
5	12.09.2007	.....	Adresă cumpărător
6	13.10.2007	.....	Adresă cumpărător, data livrării și TVA colectată pentru un produs
7	01.10.2007	.....	Adresă cumpărător, data livrării și cotă TVA
8	15.11.2007	.....	Data livrării
9	17.12.2007	.....	Adresă cumpărător, data livrării și cotă TVA
10	17.12.2007	.....	Adresă cumpărător
11	28.02.2008	.....	Adresă cumpărător și data livrării
12	06.02.2008	.....	Adresă cumpărător, data livrării și TVA colectată
13	28.06.2008	.....	Data livrării
14	30.06.2008	.....	Adresă cumpărător și data livrării
15	30.07.2008	.....	Adresă cumpărător și cotă TVA
TOTAL			.....

Societatea depune în susținerea cauzei o serie de facturi, din care rezultă că acestea nu cuprind toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, respectiv data livrării bunurilor, adresă cumpărător, cotă TVA etc.

De asemenea, așa cum rezultă din cele menționate prin referatul cu propuneri de soluționare, pe unele facturi nu este menționată data livrării bunurilor, din facturile existente în xerocopie la dosarul cauzei nu se poate însă observa lipsa acestei informații, acestea nefiind lizibile.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a prevederilor Ordinului Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 2226 / 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele

prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, susținând că factura este un formular cu regim intern de tipărire și numerotare, care servește ca „document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor și a serviciilor prestate”, facem precizarea că potrivit acestui act normativ factura servește și ca „document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului”, precum și în „alte situații prevăzute expres de lege”.

Având în vedere că prin actul administrativ atacat organele de control nu prezintă informațiile obligatorii care nu sunt menționate în facturi și ținând cont că baza impozabilă din decizia de impunere este diferită de cea menționată în raportul de inspecție fiscală și în motivele din decizia de impunere, precum și de cea prevăzută în anexa nr. 3 la actul de control, unde sunt precizate facturile care nu cuprind toate elementele obligatorii prevăzute de lege, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra cauzei.

Față de cele prezentate mai sus, urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 22.09.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluisub nr.din 23.09.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 23.09.2008, **pentru impozitul pe profit în sumă de lei și pentru majorările de întârziere aferente delei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de

către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care facturile ce au stat la baza operațiunilor nu au fost completate cu toate elementele prevăzute de lege.

În fapt, organele de control au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unei baze impozabile delei, în baza unor facturi ce nu cuprind toate elementele prevăzute la art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„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)”.

La **art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571 / 2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„(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;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

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

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i); i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

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, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de

deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

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.”

Din textele de lege menționate mai sus se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, **Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007**, decide 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 TVA”**.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, societatea a dedus în cursul anilor 2007 – 2008 taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, în baza unor facturi care nu au fost completate cu toate elementele prevăzute de formular, fără însă să fie menționate prin actul administrativ atacat care sunt elementele lipsă.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organul de control prezintă pentru unele facturi elementele care nu sunt menționate în documentele respective, cum ar fi: adresă cumpărător, cotă TVA, data livrării etc., iar în ceea ce privește factura nr. din 15.03.2007 organele de control precizează doar că factura nu este anexată la contestație.

Din actul de control și anexele la acesta nu rezultă elementele obligatorii ce nu sunt prevăzute în facturi.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar în urma verificării efectuate, prin raportul de inspecție fiscală se fac următoarele precizări: *„așa cum este prezentat în anexa nr. 3 societatea a înregistrat în contabilitate și dedus TVA în sumă de lei la o bază impozabilă delei, de pe facturi ce nu cuprind toate elementele prevăzute la art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/20038”*

Din anexa nr. 3 la actul de control rezultă că baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, este delei.

Din decizia de impunere contestată rezultă că baza impozabilă suplimentară privind taxa pe valoarea adăugată este delei, din care lei este aferentă taxei pe valoarea adăugată de lei ($\text{..... lei} \times 19\% = \text{..... lei}$), rezultând o bază impozabilă de lei aferentă taxei pe valoarea adăugată de lei, în timp ce din raportul de inspecție fiscală și din motivele deciziei de impunere, precum și din anexa nr. 3 rezultă că baza impozabilă pentru această sumă este delei.

De asemenea, din anexa nr. 3 rezultă că pentru factura nr. din 17.12.2007 baza impozabilă pentru TVA este de lei, în timp ce potrivit facturii depuse în xerocopie la dosarul cauzei, valoarea bunurilor fără TVA, achiziționate în baza acestei facturi, este de lei.

Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa nr. 2 – *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, referitor completarea punctului 2.1.2 - "**Motivul de fapt**" și punctului 2.1.3. – "**Temeiul de drept**" din decizie, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.

Informațiile prevăzute la pct. 2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale și/sau accesorii aferente acestora. [...]”

Din textele de lege citate mai sus se reține că organul de control are obligația să motiveze decizia de impunere atât faptic, cât și legal.

Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, anexa nr. 2 – Instrucțiuni privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală, la punctul 3, prevede că:

„3. Baza de impunere

A. În cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa:

- elementele identificate în activitatea contribuabilului care au influențat baza de impunere;

- punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului;

- consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept și temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;

- modul de calcul al bazei impozabile și stabilirea eventualelor diferențe, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției stabilite suplimentar. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;"

Potrivit anexei nr. 3 la actul de control, facturile înregistrate de societate care nu cuprind toate elementele prevăzute de lege sunt următoarele:

Lei				
NR. CRT.	NR. FACTURĂ	DATA FACTURII	BAZA IMPOZABILĂ	TVA
1	15.03.2007	.....	.....
2	15.03.2007	.....	.....
3	20.06.2007	.....	.....
4	22.06.2007	.....	.....
5	12.09.2007	.....	.....
6	13.10.2007	.....	.....
7	01.10.2007	.....	.....
8	15.11.2007	.....	.....
9	17.12.2007	.....	.....
10	17.12.2007	.....	.....
11	28.02.2008	.....	.....
12	06.02.2008	.....	.....
13	28.06.2008	.....	.....
14	30.06.2008	.....	.....
15	30.07.2008	.....	.....
TOTAL			.....	.....

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că elementele obligatorii prevăzute a fi înscrise în facturi și care lipsesc sunt următoarele:

NR. CRT.	NR. FACTURĂ	DATA FACTURII	BAZA IMPOZABILĂ	ELEMENTE CARE LIPSESC
1	15.03.2007	.....	Organul de control precizează că factura nu este anexată la contestație
2	15.03.2007	.....	Adresă cumpărător, data livrării și cotă TVA
3	20.06.2007	.....	Adresă cumpărător și data livrării
4	22.06.2007	.....	Adresă cumpărător
5	12.09.2007	.....	Adresă cumpărător
6	13.10.2007	.....	Adresă cumpărător, data livrării și TVA colectată pentru un produs
7	01.10.2007	.....	Adresă cumpărător, data livrării și cotă TVA
8	15.11.2007	.....	Data livrării
9	17.12.2007	.....	Adresă cumpărător, data livrării și cotă TVA
10	17.12.2007	.....	Adresă cumpărător
11	28.02.2008	.....	Adresă cumpărător și data livrării
12	06.02.2008	.....	Adresă cumpărător, data livrării și TVA colectată
13	28.06.2008	.....	Data livrării
14	30.06.2008	.....	Adresă cumpărător și data livrării
15	30.07.2008	.....	Adresă cumpărător și cotă TVA
TOTAL			.....

Societatea depune în susținerea cauzei o serie de facturi, din care rezultă că acestea nu cuprind toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, respectiv data livrării bunurilor, adresă cumpărător, cotă TVA etc.

De asemenea, așa cum rezultă din cele menționate prin referatul cu propuneri de soluționare, pe unele facturi nu este menționată data livrării bunurilor, din facturile existente în xerocopie la dosarul cauzei nu se poate însă observa lipsa acestei informații, acestea nefiind lizibile.

Având în vedere că prin actul administrativ atacat organele de control nu prezintă informațiile obligatorii care nu sunt menționate în facturi și ținând cont că baza impozabilă din decizia de impunere este diferită de cea

menționată în raportul de inspecție fiscală și în motivele deciziei de impunere, precum și de cea prevăzută în anexa nr. 3 la actul de control, unde sunt precizate facturile care nu cuprind toate elementele obligatorii prevăzute de lege, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra cauzei.

Față de cele prezentate mai sus, urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 22.09.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluisub nr.din 23.09.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 23.09.2008, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care nu face dovada că persoana impozabilă proprietara bunului a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere.

În fapt, organele de control nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de lei, privind închirierea în anul 2007 a unor spații comerciale, pe motiv că societatea nu a prezentat copia notificării înregistrată la organul fiscal de proprietarul imobilului care să dovedească că pentru bunul respectiv s-a optat pentru aplicarea regimului de taxare.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 141 alin. (2) lit. e) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,** unde se prevede că:

„Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării [...]

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

e) arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, [...]

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

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004,** la **punctele 38 și 40,** stipulează următoarele:

„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). [...]

(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. [...]

(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). [...]

40. Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile

scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. [...] Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că operațiunea de închiriere de bunuri imobile este scutită de TVA, această operațiune putând fi impozabilă numai dacă persoana impozabilă proprietara bunului optează pentru taxarea acestor operațiuni, prin notificarea organelor fiscale.

Conform prevederilor menționate, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite dacă nu au notificat organele fiscale că se optează pentru taxarea acesteia, iar beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a taxei aplicate pentru o astfel de operațiune scutită.

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că societatea contestatoare a dedus TVA pentru operațiunea de închiriere a unui imobil, fără a face dovada că s-a optat pentru taxarea acestei operațiuni, în baza următoarelor facturi:

NR. CRT.	NUMĂRUL ȘI DATA FACTURII	BAZA IMPOZABILĂ	Lei	
			TVA	
1	...../28.02.2007	.....	.....
2	...../31.03.2007	.....	.....
3	...../31.03.2007	.....	.....
4	...../30.04.2007	.....	.....
5	...../29.09.2007	.....	.....
6	...../31.10.2007	.....	.....
TOTAL		.....	.....	.....

La verificarea efectuată, societatea nu a prezentat copia notificării înregistrată la organul fiscal, prin care să dovedească că persoana impozabilă proprietara bunului a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere pentru perioada respectivă.

Contestatoarea precizează că depune în susținerea cauzei documente din care rezultă că S.C. S.R.L., în calitate de proprietar al spațiului comercial, a depus Notificarea nr./10.04.2008 la organul fiscal teritorial (AFPM), pentru ca operațiunea privind închirierea bunului imobil situat în str. să fie supus taxării.

Potrivit Notificării înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. din 10.04.2008, depusă în xerocopie în

susținerea cauzei, societatea S.R.L. din localitatea, care a emis facturile privind închirierea bunurilor, înștiințează organului fiscal despre „opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. 2 lit. k” (la apariția inițială a Codului fiscal a fost lit. k, dar în urma modificărilor ce au avut loc a devenit lit. e) pentru bunul imobil din localitatea, strada Florilor, nr. 2.

Conform notificării depusă în susținerea cauzei, persoana impozabilă proprietara spațiului comercial **a optat pentru taxarea operațiunilor începând cu data de 01.04.2008**, în timp ce taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control se referă la **operațiunile de închiriere au avut loc, potrivit facturilor, în anul 2007**.

Așa cum se precizează în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctele 38 alin. (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.**”

Întrucât prestatorul a optat pentru taxarea operațiunilor începând cu 01.04.2008, aplicarea taxării nu putea fi aplicată și pentru operațiunile ce au avut loc înainte de această dată, astfel că **beneficiarul operațiunilor de închiriere a bunurilor imobile nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente.**

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere de bunuri imobile aparține proprietarului spațiilor comerciale și nicidecum chiriașilor, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din textele de lege menționate rezultă fără echivoc că în situația în care persoana impozabilă prestatoare nu optează pentru taxarea unor astfel de operațiuni, beneficiarul acestora nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată, operațiunea fiind scutită.

Având în vedere că societatea nu face dovada că persoana impozabilă proprietara bunului a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere pentru anul 2007, urmează a **se respinge** contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, **ca neîntemeiată.**

4. Referitor la accesoriile în sumă delei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă totală delei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, organele de control au stabilit că societatea datorează accesorii în sumă delei.

Având în vedere cele prezentate la capitolul privind taxa pe valoarea adăugată și ținând cont de faptul că pentru suma de lei s-a dispus respingerea contestației, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei

s-a dispus desființarea decizie de impunere, urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 22.09.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluisub nr.din 23.09.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 23.09.2008, pentru accesoriile în sumă delei, **aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar delei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță, având în vedere principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" (accesoriul urmează principalul).

La reverificarea accesoriilor, organele de control vor avea în vedere că pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control, în sumă delei, s-a dispus respingerea contestației pentru suma de lei și desființarea deciziei de impunere pentru suma de lei și vor ține cont de principiul "**accessorium sequitur principale**" (accesoriul urmează principalul).

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași

perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pentru considerentele prezentate și în temeiul prevederilor art. 19 alin. (1), art. 21 alin. 4 lit. f), art. 141 alin. (2) lit. e) și alin. (3), art. 146 și art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctele 12, 38 și 40 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 6 alin. (1) și (2), din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, Ordinul Ministerului Economie și Finanțelor nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, art. 216 alin. (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de**S.R.L.** din localitatea, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 22.09.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluisub nr.din 23.09.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 23.09.2008, privind suma de **lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată;

- **Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 22.09.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluisub nr.din 23.09.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 23.09.2008, privind **suma delei**, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei TVA;

-lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată; urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze la reanalizarea acestora, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

1. IMPOZIT PE PROFIT: - deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu mărfurile înscrise în facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ

- art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

2. TVA: - dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi fiscale ce nu corespund prevederilor legale (sau ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ)

- 146 și 155 alin. (5) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal

3. TVA: - dreptul de deducere a TVA aferentă chiriei în condițiile în care prestatorul nu a depus la organele fiscale teritoriale notificarea pentru taxarea operațiunilor de închiriere

- art. 141 alin. 2 și 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal