

DECIZIA nr. 35 din...2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. X S.R.L.
înregistrata la D.G.F.P. Tulcea sub nr. ...2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - ... - din cadrul D.G.F.P. TULCEA prin adresa nr...2012 înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr....2012, asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L. din Tulcea, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....2012, cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr.2012 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....2012, respectiv ...2012 (conform semnăturii de primire și a datei înscrisă pe adresa de înaintare nr....2012, aflată în copie la dosarul cauzei), și data înregistrării contestației la D.G.F.P. Tulcea, respectiv ...2012.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din O.G. 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, SC X SRL, cu sediul în .. ., str., nr....., Bl....., et...., ap...., jud.Tulcea, înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului Tulcea sub nr. ...2006, având C.U.I. RO ..., contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2012, emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. ...2012 , cu privire la TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei.

Prin contestație formulată, petenta precizează:

“ - **contestăm taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei** considerată ca datorată suplimentar și neplătită;

- solicit rambursarea sumei negative în cuantum de ... lei cuprinsă decontul de TVA nr....2012 aferent lunii ... 2012.

Contestăm dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....2012, măsura de a corecta declarațiile 394 aferente semestrului I și II 2008, I și II 2009, I și II 2010, I și II 2011, pentru următoarele motive:

- Societatea noastră desfășoară activități conform cod CAEN 6619 precum și activități de comerț și intermediari financiare,..iar activități secundare

desfășoară în baza codurilor 671, 6713, 8690, 8622, 8621, 6619, 6820 și 7739.” Societatea petentă susține că *în mod eronat organele de control au apreciat că achiziția echipamentelor conform facturilor nr....2011 și nr....2012, s-a încadrat în dispozițiile art.141, alin.1 și art.147, alin.(4) din Codul fiscal, fiind scutite de la plata taxei din următoarele motive:*

1. Vânzările respective nu s-au realizat “către pacienți în perioada tratamentului”, așa cum o impune pct.24 din Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004 - petenta menționând că operațiunile nu sunt strâns legate de activitatea de spitalizare/îngrijire medicală;

2. “Societatea noastră nu a făcut și nu face parte din unitățile autorizate să desfășoare activitățile medicale menționate de organul fiscal” și în acest sens petenta anexează contestației adresa nr....2012 emisă de Colegiul Medicilor din România;

3. Din contractul de închiriere nr....2012 reiese clar obiectul acestuia, respectiv închirierea de către Furnizorul SC X SRL, către Utilizatorul SC R SRL a echipamentelor medicale, și “ nu utilizează aparatura medicală pentru efectuarea serviciilor medicale deoarece nu se încadrează în metodologia și autorizarea, avizarea și acreditarea cabinetelor medicale, societăților comerciale cu personalitate juridică conform OG nr.124 art.15” - petenta susținând că rezultă astfel, că echipamentele medicale au fost achiziționate cu scopul direct de a fi închiriate societăților de specialitate pentru obținerea de venituri taxabile.

4. Veniturile pentru care s-a calculat TVA au fost obținute din închirierea de bunuri, mobile și imobile și nu din prestări servicii medicale.

În finalul contestației, petenta solicită anularea actelor administrative fiscale atacate ca nelegale în ce privește suma contestată, respectiv ... lei și anexează în susținerea contestației următoarele acte:

- Adresa nr. ...2012 emisă de Consiliul Medicilor din România
- Contractul de închiriere nr.....2010;
- Contractul de închiriere nr....2012;
- Certificatul de înregistrare S.C. X S.R.L.;
- Certificatul constatator nr....;
- Actul constitutiv al S.C. X S.R.L..

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la SC X SRL din Tulcea, asupra sumei negative de TVA în cuantum de ... lei solicitate la rambursare prin Decontul de TVA nr....2012 aferent lunii martie 2012, organele de control fiscal din cadrul A.I.F.-... al D.G.F.P. Tulcea, au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.2012 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...2012, prin care au stabilit că societatea *nu* are dreptul la deducerea TVA în sumă de ... lei, acordând dreptul la rambursare doar pentru suma de ... lei.

În urma verificărilor, organele de control fiscal au constatat:

- neconcordanțe în ceea ce privesc datele înscrise în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D 394), în

sensul că s-au constatat diferențe între datele declarate de SC X SRL și partenerii săi de afaceri;

- petenta a dedus TVA dar nu a putut face dovada că bunurile achiziționate sunt destinate unor operațiuni taxabile aferente obiectului de activitate în sensul prevăzut de art.145, alin.(2), lit.a) Cod fiscal, coroborate cu dispozițiile art.141, art.145 și art.147 pe motiv că petenta a dedus TVA din operațiuni scutite fără drept de deducere a TVA.

Concluziile controlului vizând perioada ...2007 -2012, au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.2012 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2012, prin care s-au stabilit în sarcina SC X SRL obligații fiscale reprezentând TVA stabilit suplimentar de plată în sumă totală de ... lei, respins la rambursare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

A.Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.....2012:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea se poate investi cu soluționarea în condițiile în care competența de soluționare aparține organelor de inspecție fiscală emitente a actului administrativ fiscal.

În fapt, prin contestația formulată, SC X SRL se îndreaptă împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.....2012, prin care s-a dispus ca operatorul economic să corecteze și să depună din nou Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile de bunuri și servicii realizate pe teritoriul național, respectiv D 394 aferente semestrelor I și II 2008, I și II 2009, I și II 2010, I și II 2010, I și II 2011, cu respectarea prevederilor OMFP nr.702/14.05.2007.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003R privind Codul de procedură fiscală, precum și OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"

În conformitate cu dispozițiile **art.209, alin.(1) și(2) din O.G. 92/2003R:**

“CAPITOLUL II

Competența de soluționare a contestațiilor. Decizia de soluționare - ART. 209*) Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a

măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, *pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora*, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, (...) ;”

“ (2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

- **Pct.5.3.** din **Ordinul Președintelui ANAF nr.2137/2011**, stipulează:

“ Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementat de art.28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”

OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la **pct.1** din ANEXA 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

“ Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina SC X SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....2012 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se *reține* că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, D.G.F.P. Tulcea neavând competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.209, alin.(2) din O.G. nr.92/2003 R.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea nu se investește cu soluționarea contestației privind Dispoziția de măsuri nr....2012, aceasta urmând să fie soluționată de Activitatea de Inspecție Fiscală - organ emitent al actului administrativ fiscal atacat.

B. Referitor la contestarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul A.I.F. Tulcea - ..., au stabilit în conformitate cu prevederile legale că SC X SRL nu are dreptul la deducere (respectiv la rambursare) a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În fapt, organele fiscale din cadrul A.I.F. -... al D.G.F.P. Tulcea, au verificat modul de evidență, calcul, declarare și virare a TVA la SC X SRL din Tulcea, datorate bugetului general consolidat al statului.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada ...2007- ...2012.

Astfel, urmare a inspecției fiscale pentru perioada verificată efectuată asupra sumei negative de TVA în cuantum de ... lei solicitate la rambursare prin Decontul de TVA nr. ...2012 aferent lunii ... 2012, s-a stabilit că SC X SRL *nu* are dreptul la deducerea TVA solicitată întrucât au fost stabilite diferențe suplimentare la TVA în sumă de ... lei, acordând dreptul la rambursare doar pentru suma de ... lei.

Concluziile controlului vizând perioada ...2007 - ...2012, au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.2012 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...2012, prin care s-au stabilit în sarcina SC X SRL obligații fiscale de plată în sumă totală de ... lei reprezentând TVA stabilit suplimentar de plată

Din totalul TVA neadmis la deducere de către echipa de inspecție fiscală, petenta *motivează în parte* doar sumele aferente anilor fiscali 2011-2012, cu motivațiile prezentate la **pct.I** din prezenta decizie.

Petenta nu este de acord cu diferențele stabilite și formulează prezenta contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.....2012, prin care, din totalul diferențelor stabilite suplimentar la TVA, contestă *parțial* TVA respins la rambursare, respectiv *suma de ... lei* - față de suma totală de ... lei TVA stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere, respinsă la rambursare pentru perioada verificată.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv HG 44/2004.

* **Referitor la afirmațiile petentei:** "Societatea noastră desfășoară activități conform cod CAEN 6619 precum și activități de comerț și intermediari financiare,(...) iar activități secundare desfășoară în baza codurilor 671, 6713, 8690, 8622, 8621, 6619, 6820 și 7739 ", **se reține:**

- potrivit constatărilor organelor de control fiscal înscrise în actul de control precum și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, "pentru perioada verificată s-a constatat că **agentul economic nu a desfășurat activități încadrate în CAEN 6619** (Activități auxiliare intermediarilor financiare, exclusiv activități de asigurări și fonduri de pensii), **dar a desfășurat activități încadrate în codurile CAEN:**

- **4646 (comerț cu ridicata al produselor farmaceutice);**
- **4619 (intermedieri în comerțul cu diverse)."**

- conform Certificatului constatator nr....2012, petenta deține punct de lucru în loc. ... str...,nr.... cf.art.15 din Lg359/2004 activitățile autorizate sunt cf.REV 2, următoarele:

8621-Activități de asistență medicală generală,

8622-Activități de asistență medicală specializate

8690 - Alte activități referitoare la sănătatea umană.

-deasemenea, potrivit ACTULUI CONSTITUTIV al SC X SRL depus de petentă, **Cap.II-Obiectul de activitate,art.6 Domeniul principal de activitate**, sunt prevăzute următoarele coduri CAEN:

“ 671 - Activități auxiliare ale instituțiilor financiare;

Activitatea principală a societății:

6713 - Activități auxiliare intermediarilor financiare(cu excepția caselor de asigurări și pensii)” - *menționate de petentă ca fiind activități secundare*; iar potrivit Actului constitutiv actualizat prin mențiunea nr....2008, așa cum este prevăzut în Certificatul constatator nr.....2012 - aceste coduri *nu se mai regăsesc* și nici codul 7739 ca și activități secundare; iar ca și Activitate principală 6619 - Activități auxiliare intermediarilor financiare, exclusiv activități de asigurări și fonduri de pensii.

* **Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației**, afirmațiile petentei potrivit cărora: “ Suma de ... lei a fost stabilită ca datorie suplimentară întrucât *s-a apreciat în mod nelegal că nu avem dreptul de a deduce Taxa pe Valoare Adăugată pentru echipamentele achiziționate conform Facturilor nr.....2011 și nr.....2012*”, **întrucât**, conform prevederilor Codului fiscal invocate și de petentă:

- **ART. 141 - Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării**

“ (1) *Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:*

a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități;”

- **ART. 147 - Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă**

“ (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.(...) .

(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.*

Având în vedere că suma totală de ... lei aferentă achiziționării de echipamentelor conform fact. nr....2011 și nr.....2012 reprezintă aparatură medicală utilizată pentru realizarea analizelor medicale, potrivit textelor de lege prezentate acestea sunt operațiuni scutite de TVA și rezultă deci, că organele de control au procedat conform prevederilor legale în vigoare, astfel că, afirmația petentei potrivit căreia “*în mod eronat organele de control au apreciat că achiziția echipamentelor conform facturilor nr.2011 și nr.....2012, s-a încadrat în dispozițiile art.141, alin.1 și art.147, alin.(4) din Codul fiscal* - nu poate fi reținută în mod legal, și nici motivele(...) invocate de petentă în speță, **întrucât**:

- conform contractul de închiriere echipamente nr....2012 depus de petentă în susținerea cauzei, încheiat cu SC R SRL din ..., obiectul contractului îl reprezintă închirierea echipamentelor medicale achiziționate în lunile ... 2011 și ... 2012 conform facturilor nr.**2011** și nr.....**2012** - ori, CONTRACTUL DE ÎNCHIRIERE ECHIPAMENTE nr.2 depus de petentă în susținerea cauzei, este încheiat în data ...**2012** - cu mult după data încheierii facturilor, respectiv ...2011 și ...2012 și **nu este aferent perioadei verificate** (....2007-2012), fapt pentru care nu poate fi luat în considerație.

În plus, contractul prevede la pct.II ca și termen că “închirierea echipamentelor menționate mai sus, va începe la data de 01.05.2012 (...)” iar la pct.III - Condiții de plată și livrare:“UTILIZATORUL nu va plăti folosința echipamentului până la data de2012 data începerii utilizării lui;”

- **ART.145** alin.(2), lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precizează *Sfera de aplicare a dreptului de deducere*, astfel : “ Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) *operațiuni taxabile;* ”, ori, față de cele mai sus prezentate având în vedere că, *contractul de închiriere prezentat de petentă nu este aferent perioadei verificate*, se poate reține că petenta nu demonstrează faptul că *echipamentele medicale* care au făcut obiectul acestui contract achiziționate cu facturile de mai sus, “ *au fost achiziționate cu scopul direct de a fi închiriate societăților de specialitate pentru obținerea de venituri taxabile*”- așa cum susține în contestația formulată.

Petenta mai anexează în susținerea contestației sale adresa nr.....**2012** emisă de Colegiul Medicilor din Romania ca urmare a cererii de eliberare a unui *aviz de funcționare pentru laborator-analize medicale*, în care i se comunică că *nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege și nu i se poate elibera avizul solicitat pentru această activitatea în cadrul SC X SRL*; mai mult, *adresa este emisă în afara perioadei de verificare încheiată la data de2012* - fapt pentru care nu poate fi reținută în susținerea afirmațiilor petentei nefiind aferentă perioadei verificate, iar pe de altă parte, rezultă că până la această dată petenta nu avea încă un aviz de funcționare.

În concluzie, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală înscrise în actele de control precum și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, având în vedere că documentele prezentate de petentă la dosarul cauzei nu sunt de natură să modifice concluziile organelor de inspecție fiscală - menținem constatările echipei de inspecție fiscală în sensul că, întrucât la momentul efectuării achizițiilor respectiv ...2011 și ...2012, SC X SRL nu cunoștea destinația echipamentelor și nici nu avea aviz de funcționare în acest sens, conform prevederilor impuse de Codul fiscal, respectiv dispozițiile **art.147**, alin.(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.”.

Având în vedere cadrul legal menționat în cuprinsul prezentei decizii, întrucât petenta nu a respectat prevederile legale în vigoare incidente în speță, menținem în totalitate concluziile echipei de inspecție fiscală stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...2012, prin care s-au stabilit în sarcina SC X SRL obligații fiscale reprezentând TVA stabilit suplimentar de plată în sumă totală de ... lei.

Față de cele de mai sus, conform **art.65** - *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, alin.(1)* din **OG 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: **“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”**, și întrucât petenta *nu* depune dovezi legale aferente perioadei verificate în susținerea contestației sale, prin care să justifice că în *perioada supusă inspecției fiscale achizițiile efectuate* în baza facturilor nr.....2011 și nr....2012 au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile, rezultă deci, că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere (rambursare) suma totală de ... lei TVA aferentă acestor facturi, și, pe cale de consecință urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei cu privire la această sumă.

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul **art.216, alin.1** din O.G.92/21.12.2003, privind Codul de procedură fiscală R, se

DECIDE:

Art.1 Declinarea competenței de soluționare a contestației formulată de SC X SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr....2012, în favoarea Activității de Inspecție Fiscală Tulcea.

Art.2 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...2012 cu privire la suma de ... lei reprezentând TVA respins la rambursare.

Art.3 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, în condițiile legii.

DIRECTOR EXECUTIV,