

DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL MARAMURES
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR

Decizia nr.22 din 27.06.2007

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal, prin adresa din 12.04.2007 asupra contestatiei depuse de SC X SRL inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice in 12.04.2007.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 26.02.2007 emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 23.02.2007 si are ca obiect suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 alin (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 si art.179 alin (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I.Prin contestatia formulata SC X SRL solicita admiterea acesteia motivand urmatoarele:

Asupra bunurilor, respectiv cladirilor, care realizeaza venituri scutite fara drept de deducere nu s-a dedus taxa pe valoarea adaugata deoarece acestea nu sunt proprietatea firmei, fiind utilizate de societate in baza unor contracte de comodat, cu scopul de a obtine venituri in vederea dezvoltarii societatii prin realizarea de investitii care vor produce venituri cu drept de deducere.

Taxa pe valoarea adaugata dedusa de catre societate este aferenta unor achizitii de bunuri si servicii care vor realiza venituri cu drept de deducere.

Societatea nu a intocmit separat jurnal de cumparari pentru achizitii de bunuri si servicii conform art.147 alin (5), asa cum a precizat organul de control ca trebuia sa faca, intrucat destinatia bunurilor a fost cunoscuta la data achizitiei, respectiv vor face venituri cu drept de deducere.

II.Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 23.02.2007 organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal au constatat urmatoarele:

Obiectivul inspectiei fiscale l-a reprezentat verificarea modului de determinare si evidentiere a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei fiscale 01.11.2004 - 31.12.2006 solicitata la rambursare de catre SC X SRL prin decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2006 inregistrat la Administratia Finantelor Publice in 25.01.2007 .

In perioada verificata societatea a realizat atat operatiuni cu drept de deducere rezultand din activitatile de alimentatie publica, cazare si inchirierea unui spatiu comercial, precum si operatiuni fara drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aferente veniturilor realizate din inchirierea unor spatii comerciale si din inchirierea instalatiei de transport persoane cu teleschiul.

Operatiunile care nu dau drept de deducere desfasurate de societate si pentru care nu s-a colectat taxa pe valoarea adaugata au ponderea cea mai mare in totalul veniturilor.

Organele de control constata ca in evidenta contabila a societatii (jurnale de cumparari, balante de verificare) si in deconturile de taxa pe valoarea adaugata depuse la organul fiscal teritorial a fost inregistrata si dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta tuturor achizitiilor de bunuri si servicii.

Conform prevederilor art.141 alin (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea putea opta pentru taxarea operatiunilor de inchiriere a imobilului, situatie in care dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de achizitie se acorda integral.

Deoarece societatea nu a depus notificare, prin inregistrarea anexei I din Normele de aplicarea Legii nr.571/2003 aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, la organul fiscal teritorial si nici nu a colectat taxa pe valoarea adaugata asupra veniturilor realizate din inchirierea bunurilor respective, organele de inspectie fiscala constata

ca in aceasta situatie sunt aplicabile prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv determinarea taxei pe valoarea adaugata deductibile se face pe baza de pro - rata.

In perioada verificata societatea a realizat lucrari de investitii si modernizari, atat la bunurile care contribuie la realizarea de operatiuni taxabile cat si la bunurile care contribuie la realizarea operatiunilor scutite de taxa pe valoarea adaugata, fara drept de deducere, situatie in care trebuia sa conduca jurnale de cumparari separate pentru fiecare operatiune asa cum prevede art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sa calculeze pro - rata si sa o comunice organului fiscal teritorial la inceputul fiecarui an fiscal, cel mai tarziu la data de 25 ianuarie .

SC X SRL a intocmit un singur jurnal de cumparari in care a inregistrat lunar toate achizitiile de bunuri si servicii pentru care a dedus integral taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora.

Organele de inspectie fiscala au calculat pro - rata la sfarsitul fiecarui an fiscal supus inspectiei fiscale, conform art.147 alin (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

- pentru anul fiscal 2004 a fost calculata pro-rata in cota de 45%, rezultand taxa pe valoarea adaugata deductibila mai mica decat a dedus societatea si o taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara;

- pentru anul fiscal 2005 a fost calculata pro-rata in cota de 21%, rezultand o taxa pe valoarea adaugata deductibila mai mica decat a dedus societatea si o taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara;

- pentru anul fiscal 2006 a fost calculata pro-rata in cota de 26%, rezultand taxa pe valoarea adaugata deductibila mai mica decat a dedus societatea si taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara.

Luand in calcul si soldul initial al contului 4423 " taxa pe valoarea adaugata de plata" la data de 01.01.2004, organele de inspectie fiscala au stabilit totalul taxei pe valoarea adaugata de plata suplimentara.

Prin cele aratate au fost incalcate prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si ale pct. 42 si 50 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Prin urmare organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal au respins rambursarea taxei pe valoarea adaugata si au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara.

De asemenea au fost calculate in conformitate cu prevederile art.115, art.116 si ale art.121 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1.Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL are dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata in conditiile in care aceasta provine din achizitii de bunuri si servicii destinate realizarii atat de operatiuni cu drept de deducere cat si de operatiuni scutite fara drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata si daca datoreaza taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara calculata de organele de inspectie fiscala.

In fapt, SC X SRL a solicitat prin decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2006, inregistrat la Administratia Finantelor Publice in 25.01.2007, rambursarea taxei pe valoarea adaugata.

In perioada 01.11.2004 - 31.12.2006 societatea a realizat atat operatiuni cu drept de deducere rezultand din activitatile de alimentatie publica, cazare si inchirierea unui spatiu comercial precum si operatiuni fara drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aferente veniturilor realizate din inchirierea unor spatii comerciale si a instalatiei de transport persoane cu teleschiul. SC X SRL a inregistrat in evidenta contabila si in deconturile de taxa pe valoarea adaugata, taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta tuturor achizitiilor de bunuri si servicii.

Pentru lucrarile de investitii si modernizari efectuate atat la imobilele care contribuie la realizarea de operatiuni taxabile cat si la cele care contribuie la realizarea de operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, societatea trebuia sa conduca evidenta achizitiilor de bunuri si servicii separat pentru fiecare operatiune efectuata asa cum prevede art.147 alin (3) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar nu a facut-o.

Avand in vedere cele constatate organele de inspectie fiscala au determinat pro-rata la sfarsitul fiecarui an fiscal supus inspectiei fiscale, conform art.147 alin (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile, rezultand taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara.

Intrucat din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 23.02.2007 nu rezulta care sunt mijloacele fixe destinate realizarii de operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere

si cele destinate realizarii de operatiuni taxabile, prin adresa din 21.05.2007 Biroul Solutionarea Contestatiilor a solicitat Activitatii de Control Fiscal sa precizeze care sunt acestea, veniturile aferente, precum si achizitiile de bunuri si servicii destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere si celor care nu dau drept de deducere, inclusiv de investitii destinate realizarii de astfel de operatiuni.

Din procesul verbal incheiat in data de 15.06.2007 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal comunicat Biroului Solutionarea Contestatiilor in data de 27.06.2007 rezulta urmatoarele:

SC X SRL are in patrimoniu urmatoarele active:

-ansamblu transport cablu teleski persoane care este inchiriat unei persoane juridice neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata(SC Y SRL) afiliata acesteia;

-cladire pentru instalatia de comanda teleski;

-cabana care are ca destinatie turism si comert .

La 31.12.2006 conform balantei de verificare SC X SRL are in soldul contului 231 "Investitii in curs" suma ce va avea destinatia de casuta nr.1 conform Acordului unic din 23.07.2003 eliberat de Primaria orasului.

Incepand cu anul 2003 SC X SRL detine, in baza unor contracte de comodat incheiate cu Z, mama administratorului, un numar de 9 apartamente care au facut obiectul mai multor contracte de subinchiriere incheiate de SC X SRL in calitate de locator cu diverse persoane juridice in calitate de locatari. Aceste activitati exista pe parcursul intregii perioade supuse controlului.

Ansamblul transport cablu teleski persoane, cladirea pentru instalatia de comanda a teleski si apartamentele sunt producatoare de venituri din chirii, operatiuni pentru care societatea nu a depus Notificare la organul fiscal in scopul de a opta pentru taxarea acestor operatiuni si le-a facturat fara taxa pe valoarea adaugata intrand astfel in categoria operatiunilor scutite fara drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Din Nota explicativa luata administratorului societatii reiese ca societatea nu conduce evidenta contabila primara referitoare la investitiile in curs, astfel incat nu se poate stabili cu certitudine ca toate materialele de constructii (gresie, faianta, tamplarie pvc cu geam termopan, etc.), alte materiale consumabile precum si diverse cheltuieli au fost inglobate in perioada 2004 -2006 numai in obiective din C, acestea putand fi utilizate si pentru modernizarea unor apartamente, mai ales ca in contractele de subinchiriere nu se face referire la situatiile de aceasta natura, iar chiriisii unui apartament nu sunt aceeasi pe toata perioada supusa verificarii.

Desi in contestatia formulata se mentioneaza ca nu exista cheltuieli legate de bunurile imobile subinchiriate, acestea fiind suportate de chirias, in contabilitatea SC X SRL sunt inregistrate cheltuieli cu utilitati pentru apartamentele subinchiriate de catre societate. Astfel, in luna noiembrie 2006 au fost inregistrate facturile fiscale emise de E SA.

SC X SRL a dedus integral taxa pe valoarea adaugata pentru toate achizitiile de bunuri si servicii, indiferent ca erau destinate operatiunilor taxabile sau operatiunilor fara drept de deducere si nu a condus separat pe destinatii jurnale de cumparari conform art.147 alin (3) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt ce nu a permis organului de control separarea achizitiilor de bunuri si servicii si precizarea care din acestea sunt aferente operatiunilor scutite fara drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata si care sunt aferente operatiunilor cu drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In drept, art.147 alin (1), (2), (3) si (4) din Legea nr.571/2003 Codul fiscal prevede:

“ Orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, este denumita in continuare platitor de taxa pe valoarea adaugata cu regim mixt.

(2) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor achizitionate de orice platitor de taxa pe valoarea adaugata cu regim mixt se determina conform prezentului articol.

(3) Achizitiile de bunuri si servicii destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, inclusiv de investitii destinate realizarii de astfel de operatiuni, se inscriu intr-un jurnal pentru cumparari, care se intocmeste separat pentru aceste operatiuni, si taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora se deduce integral.

(4) Achizitiile de bunuri si servicii destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate realizarii de astfel de operatiuni se inscriu in jurnalul pentru cumparari, care se intocmeste separat pentru aceste operatiuni, iar taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora nu se deduce.”

Fata de prevederile legale citate si de cele precizate in continutul deciziei, se retine ca intrucat SC X SRL este platitoare de taxa pe valoarea adaugata cu regim mixt deoarece realizeaza atat operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni scutite fara drept de deducere avea obligatia evidentierii separate a achizitiilor de bunuri si servicii potrivit destinatiei stabilite.

Precizarea contestatoarei ca asupra cladirilor care realizeaza venituri scutite fara drept de deducere nu s-a dedus taxa pe valoarea adaugata este nereala intrucat asa cum rezulta din procesul verbal incheiat in data de 15.06.2007 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal in contabilitatea societatii au fost inregistrate cheltuieli cu utilitati pentru apartamentele inchiriate conform facturilor emise de E SA .

Art.147 alin (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede:

“ Bunurile si serviciile pentru care nu se cunoaste destinatia in momentul achizitiei, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau operatiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere, se evidentiaza intr-un jurnal pentru cumparari intocmit separat. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro -rata.”

Tinand seama de prevederile legale citate, de cele precizate in continutul deciziei si de documentele existente la dosarul cauzei se retine ca intrucat societatea realizeaza venituri atat din operatiuni taxabile cat si din operatiuni scutite fara drept de deducere fara a tine evidenta separata pe destinatii, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la calculul pro - ratei la sfarsitul fiecarui an verificat conform art.147 (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede: ***”Pro - rata se determina ca raport intre : veniturile obtinute din operatiuni care dau drept de deducere, inclusiv subventiile legate direct de pretul acestora, la numarator, iar la numitor veniturile de la numarator plus veniturile obtinute din operatiuni care nu dau drept de deducere”***, la stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata suplimentara si la neaprobarea rambursarii sumei reprezentand taxa pe valoarea adaugata solicitata prin decontul din 25.01.2007.

Precizarea contestatoarei ca nu a intocmit jurnal de cumparari pentru achizitiile de bunuri si servicii conform art.147 alin (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru ca destinatia bunurilor si serviciilor achizitionate era cunoscuta la data achizitiei, respectiv aceea de a face venituri cu drept de deducere, nu poate fi retinuta in solutionarea a favorabila a cauzei, intrucat asa cum rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei societatea realizeaza atat operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni fara drept de deducere pentru care avea obligatia tinerii evidentei separate a bunurilor achizitionate .

Prin urmare pentru suma totala reprezentand : taxa pe valoarea adaugata neaprobata la rambursare si taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

2. Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL datoreaza majorari si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite de catre organele de inspectie fiscala prin decizia de impunere din 26.02.2007.

Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata suplimentara, calculate de catre organele de inspectie fiscala, cauza supusa solutionarii isi gaseste rezolvare in prevederile art.114 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.”

Art.115 alin (1) al aceluiasi act normativ prevede:

“Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Incepand cu data de 01.01.2006 majorarile de intarziere se datoreaza in baza art.116 alin (1) si (5) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

“ (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

(5) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Referitor la penalitatile de intarziere, aferente taxei pe valoarea adaugata de plata suplimentara, s-a retinut ca se datoreaza conform art.120 alin (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza :

“Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau fractiune de luna de intarziere , incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii inclusiv”.

Deoarece din cele precizate la capatul de cerere solutionat anterior rezulta ca SC X SRL are obligatii fiscale neachitate la scadenta, reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata

suplimentara acesta datoreaza majorari de intarziere si penalitatile de intarziere calculate de organele de inspectie fiscala.

Luand in considerare cele precizate, se retine ca pentru capatul de cerere reprezentand majorari si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art.180 si 186 alin (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.