

DECIZIA nr 345/2013
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SA, inregistrata la D.G.F.P.-M.B.
sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti a fost sesizat de Serviciul Inspectie Fiscala 3 Contribuabili Mijlocii, cu adresa nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SA**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data de **18.01.2013**, emisa de DGFP-MB in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SA**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Este gresita premisa organelor de inspectie fiscala potrivit careia X a pus cu titlu gratuit la dispozitia CN X SA x de kit-uri de joc, in valoare de x lei, pentru instalarea acestora pe terminalele video – loterie care apartin CN X SA .

Achizitiile intracomunitare de kit-uri de joc a fost facuta in vederea indeplinirii obligatiilor asumate de societate prin contractul de credit – furnizor din data de 01.09.2003 incheiat intre CN X SA (in calitate de beneficiar) si X SA, X SA X (in calitate de creditor) si X (in calitate de furnizori).

Din analiza clauzelor contractuale rezulta ca obiectul contractului este unul complex, constand in furnizarea unui sistem la cheie (sistemul video-loterie) care presupune pe de-o parte livrarea echipamentelor care formeaza sistemul respectiv, precum si serviciile necesare bunei functionari a acestui sistem pe toata durata derularii contractului, iar pe de alta parte, asigurarea pieselor de schimb, consumabilelor si pachetelor de imbunatatire software (kit-uri) destinate imbunatatirii performantelor sistemului anterior mentionat, in concordanta cu evolutia cerintelor pietei pe toata perioada derularii contractului.

Kit-urile de joc reprezinta seturi continand elemente de hardware si/ sau software care se instaleaza pe terminalele de video – loterie in scopul imbunatatirii performantelor acestora si sporirii atractivitatii jocurilor de video-loterie din perspectiva jucatorilor, premise absolut obligatorii pentru maximizarea veniturilor generate de Programul de video-loterie.

Livrarea kit-urilor de joc nu s-a facut in mod gratuit catre CN X SA.

Este fundamental gresit sa se sustina ca achizitia kit-urilor a fost facuta pentru utilizarea acestora in afara activitatii economice a X din moment ce societatea a

desfasurat o activitate economica in baza contractului de credit furnizor si a obtinut venituri din livrarea sistemului la cheie catre CN X SA.

Potrivit contractului, partile au convenit atat remunerarea activitatilor si serviciilor prestate de X in numele si pentru X SA X, cat si transferarea sumelor de bani reprezentand ratele aferente echipamentelor livrate de X catre CN X SA, rate incasate de X SA X de la CN X SA, in calitate de creditor.

X a livrat sistemul la cheie catre CN X SA in baza contractului de credit furnizor; a facturat sistemul la cheie CN X SA; s-a obligat prin contractul respectiv sa instaleze orice element ulterior care ar duce la o imbunatatire sistemului la cheie, iar vointa partilor a fost ca in obiectul contractului sa fie inclusa si asigurarea ulterioara a pachetelor de imbunatatire; contravaloarea livrarii sistemului la cheie este incasata lunar pe parcursul perioadei de rambursare convenita in contract.

Abordarea organelor de inspectie incalca si practica Curtii Europene de Justitie care a explicat conceptele de servicii separate si de operatiuni accesorii operatiunii principale. In acest sens este si Hotararea pronuntata in cauza C – 392/11, Field Fisher Waterhouse LLP vs Commisioners for Her Majesty's Revenue and Customs din data de 27.09.2012, paragraful 15 si 16.

Potrivit acestei hotarari, in anumite imprejurari mai multe prestatii distincte in mod formal, care ar putea fi furnizate separat si care ar da nastere astfel, in mod individual la impozitare sau la scutire, trebuie sa fie considerate o operatiune unica daca nu sunt independente.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, DGFP-MB a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC X SA este inmatriculata la ORC sub nr. x si are CIF RO x.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei , in conditiile in care argumentele acesteia nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, organele de control din cadrul DGFP-MB au efectuat control la **SC X SA**, cu privire la DNOR nr. x, pentru perioada 01.06.2010 – 30.11.2011, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Din constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma de x lei provine din colectarea, pentru perioada 01.03.2011 – 31.07.2011 (Anexa 9 a RIF-ului), a TVA aferenta consumului de x bucati kit joc (game kit) in valoare totala de x lei pentru instalarea acestora pe terminalele de video-loterie (jocuri de noroc electronice) care apartin CN X SA.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 128 alin 1, alin 3 lit a si lit 4 lit a si b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa inspectiei:

„**Art. 128. - (1)** Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing.

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

Avand in vedere cele mai sus mentionate, se retine ca utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, în vederea utilizarii în mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial, precum si serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, **prestate în mod gratuit pentru uzul altor persoane sunt operatiuni asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata.**

Din constatatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X, rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma de x lei provine din colectarea, pentru perioada 01.03.2011 – 31.07.2011 (Anexa 9 a RIF-ului), a TVA aferenta consumului de x bucati kit joc (game kit) in valoare totala de x lei pentru instalarea acestora pe terminalele de video-loterie (jocuri de noroc electronice) care apartin CN X SA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. In data de 01.09.2003, a fost incheiat Contractul de Credit Furnizor intre CN X, in calitate de beneficiar, x, X SA (X), in calitate de creditor si **SC X SA, in calitate de furnizor**, potrivit caruia:

„Beneficiarul detine licentele necesare pentru operarea Programului in conformitate cu Legea romana”.

„Intracom a acordat un credit furnizor in favoarea X pentru implementarea unui „sistem la cheie” avand ca obiect **infrastructura unui sistem computerizat si serviciile aferente operarii acestui sistem**”.

„Sistemul la cheie de Video – Loterie sau **„sistemul la cheie” reprezinta** infrastructura necesara Programului Video – Loterie capabil sa functioneze on-line, incluzand, dar fara a se limita la echipamente, software de jocuri, Sistemul central (hardware, software de operare si aplicatiile de software), echipamente de comunicatii,

terminale, piese de schimb, servicii de instalare si initializare, servicii de operare si intretinere pentru intreaga durata a contractului.”

„Furnizorul se obliga sa livreze toate echipamentele necesare in cadrul programului, constand in software-ul jocurilor, Sistemul central (hardware, software operational si pentru aplicatii), site-controler-ele (oricand este necesara instalarea acestora), echipamentul de comunicatii, in conformitate cu specificatiile tehnice (...) si va furniza catre beneficiar un numar de pana la x terminale de jocuri ce urmeaza a fi instalate in PDV –uri si x VSAT”.

„1.7 Pentru fiecare livrare de echipamente efectuata de Furnizor, furnizorul va notifica beneficiarul detaliind cantitatea, pretul pe unitate **pentru fiecare tip de echipament** si pretul total al echipamentelor livrate de fiecare data, precum si graficul de livrare corespunzator. Fiecare livrare catre beneficiar va fi insotita de factura aferenta emisa de furnizor.”

„10.3 Dreptul de proprietate asupra acestor echipamente va fi transferat gradual catre beneficiar (...).”

2. In data de 19.07.2004, a fost incheiat un contract intre x, X si SC X SA, prin care partile au convenit sa-si defineasca drepturile si obligatiile reciproce (remuneratie - plati) in ceea ce priveste implementarea Programului in Romania, astfel cum se prevede contractul de furnizare si credit incheiat in data de 01.09.2003.

3. Urmare faptului ca X a dorit „o alternativa si un mod flexibil de facturare a contravalorii totale a echipamentelor, serviciilor aferente, pieselor de schimb si a altor elemente oferite de X in functie de necesitati”, la data de 30.12.2004 a fost incheiat actul aditional nr. 1 la contractul din data de 19.07.2004, potrivit caruia:

„1.4 X preia administrarea de proiect a sistemului; preia instalarea Terminalelor, precum si punerea in functiune, intretinerea si sprijinirea sistemului; **va instala Terminalele in reseaua actuala de retail a X** ; (...) va pune la dispozitia beneficiarului rapoarte lunare ale sumei totale a veniturilor brute inregistrate de sistem pentru toate terminalele; (...) **va selecta si modifica jocurile si specificatiile jocurilor pe propria raspundere** (...); va pune in functiune sistemul la cheie si va oferi sprijin tehnic (...).”

X este obligata sa ofere X toate serviciile legate de Programul VLT sau impuse de contractul principal, cu exceptia celor specificate la art. 1.4 din prezentul contract, inclusiv orice upgrade al programului software si/sau orice imbunatatire a echipamentelor sau inlocuire a acestora, servicii pentru care X nu va avea dreptul la alte onorarii suplimentare decat cel stipulat de articolul 2 al prezentului contract.”

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca urmare incheierii Actului aditional nr. 1, X a preluat o mare parte din obligatiile furnizorului, printre care si obligatia de a selecta si modifica jocurile si specificatiile jocurilor pe propria raspundere si de a pune in functiune sistemul la cheie oferind, in acest sens, sprijin tehnic.

Intre obligatiile ramase in sarcina SC X SA se regaseste si aceea de a oferi CN X SA toate serviciile legate de Programul VLT sau impuse de contractul principal, cu exceptia celor specificate la art. 1.4 din prezentul contract, inclusiv orice upgrade al programului software si/sau orice imbunatatire a echipamentelor sau inlocuire a acestora, servicii pentru care X nu va avea dreptul la alte onorarii suplimentare decat cel stipulat de articolul 2 al prezentului contract; pentru fiecare livrare de echipamente efectuata de contestatara, aceasta are obligatia de a notifica CN X SA detaliind

cantitatea, pretul pe unitate pentru fiecare tip de echipament si pretul total al echipamentelor livrate de fiecare data, precum si graficul de livrare corespunzator, fiecare livrare catre beneficiar fiind insotita de factura aferenta emisa de X.

Se retine ca in legatura cu achizitiile kiturilor de joc, prin adresa inregistrata la SC X SA sub nr. x, echipa de inspectie fiscala a solicitat explicatii administratorului societatii. Drept urmare, prin Nota explicativa din data de 29.11.2012 (Anexa 11) acesta a adus urmatoarele precizari:

„Achizitiile kiturilor referitoare au fost efectuate in vederea indeplinirii obligatiilor asumate de societatea noastra (in calitate de furnizor) prin contractul de credit –furnizor incheiat in data de 01.09.2003 intre CN X (in calitate de beneficiar) si x SA, X SA (in calitate de creditori) si X SA (in calitate de furnizor) pentru implementarea Programului x in Romania.

(...) Cheltuielile aferente achizitiei kit-urilor se reflecta in sumele incasate de societatea noastra de la X (ce are calitatea de creditor in acest proiect) in vederea acoperirii contravalorii tuturor echipamentelor livrate (...).”

Cu privire la scopul achizitiilor reprezentand kit jocuri si kit tranf monitor, efectuate in lunile martie si aprilie 2011, societatea a comunicat urmatoarele prin Nota explicativa din data de 10.12.2012 (Anexa 13):

„Scopul achizitiilor kiturilor a fost respectarea obligatiilor asumate de societatea noastra in calitate de furnizor prin contractul de credit – furnizor incheiat in data de 01.09.2003. (...) Astfel, kiturile la care faceti referire reprezinta seturi continand elemente de hardware si software ce se instaleaza pe terminalele de video-loterie cu scopul imbunatatirii performantelor acestora. In conformitate cu obligatiile contractuale asumate de societatea noastra.”

„In ceea ce priveste modalitatea de iesire din gestiune a bunurilor in discutie, aceasta se realizeaza prin act de predare-primire in custodie incheiat intre reprezentantii X SA si cei ai societatii X. Ulterior, X instaleaza aceste kituri pe terminalele video-loterie, incheindu-se in acelasi timp un proces-verbal de executie cu reprezentantii CN x SA. La sfarsitul lunii calendaristice X primeste situatia consumului pe bunurile aflate in custodie la X, situatie care dupa verificare este acceptata prin intocmirea actului de scoatere din custodie a bunurilor in discutie. In acelasi timp, X intocmeste si bonurile de consum aferente pentru a scadea din gestiune bunurile”.

„Din perspectiva economica, aceste bunuri (jocurile) sunt in proprietatea CN X SA. (...) Terminalele video-loterie au fost livrate alaturi si de alte echipamente necesare CN X SA, in baza contractului de credit furnizor incheiat la data de 01.09.2003 care are natura similara cu cea a unui contract de vanzare cu plata in rate.”

„La inceputul derularii contractului, societatea noastra a livrat echipamentele ce formeaza sistemul de video-loterie (emitand si facturile aferente pentru intreaga contravaloare a acestora), urmand sa incaseze gradual contravaloarea lor, pe perioada derularii contractului. In acest sens, lunar compania noastra incaseaza de la X sume cu titlu de rata a contravalorii echipamentelor livrate, aceasta fiind modalitatea de decontare a contravalorii bunurilor respective, potrivit contractului in discutie.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala:

- echipamentele privind jocurile de noroc electronice au fost achizitionate, instalate si vandute de SC X SA catre CN X SA inaintea perioadei 01.06.2010 – 31.11.2011 supusa verificarilor;

- pretul de achizitie al kiturilor este de x euro/bucata, astfel ca prin instalarea kiturilor pe terminalele de video-loterie, se majoreaza valoarea de intrare a echipamentelor respective, ca mijloace fixe, valoare evidentiata in evidenta contabila in conturile contabile 302.8 (materiale) si 602.803 (cheltuieli cu materiale consumate) denaturand astfel elementele patrimoniale ale CN X SA;

- situatia privind kiturile achizitionate (facturi de achizitie) si consumate de SC X SA, prin instalarea acestora pe terminalele de video-loterie (jocuri de noroc electronice) aflate in proprietate CN X SA este prezentata in Anexa 14 a RIF-ului.

2. Referitor la „furnizarea intregului sistem la cheie”, se retine ca potrivit pct. 1.4 din Actul aditional din data de 19.07.2004, aceasta obligatie a fost preluata de X, contestatara nemaivand aceasta obligatie.

3. Faptul ca in contract se stipuleaza ca sistemul la cheie presupune si asigurarea ulterioara a pachetelor de imbunatatire software (kiturile) destinate sporirii nu inseamna in mod obligatoriu ca pretul respectivelor kituri de joc este inclus in pretul terminalele video, cata vreme acest lucru nu este stipulat expres in contract.

Mai mult, potrivit pct. 1.7 din contractul din data de 01.09.2003, **pentru fiecare livrare de echipamente** efectuata de Furnizor, furnizorul va notifica beneficiarul detaliind cantitatea, pretul pe unitate **pentru fiecare tip de echipament** si **pretul total al echipamentelor livrate de fiecare data**, precum si graficul de livrare corespunzator. Fiecare livrare catre beneficiar va fi insotita de factura aferenta emisa de furnizor.

In speta, echipamentele privind jocurile de noroc electronice au fost achizitionate, instalate si vandute de SC X SA catre CN X SA intr-o perioada anterioara perioadei supusa controlului, in timp ce kiturile de jocuri au fost instalate in perioada 01.06.2010 – 31.11.2011, acestea fiind scoase din gestiune, prin modalitatea prezentata de societatea insasi in Nota explicativa din data de 10.12.2012 (*Act de predare-primire in custodie incheiat intre reprezentantii X SA si cei ai societatii X. Ulterior, X instaleaza aceste kituri pe terminalele video-loterie, incheindu-se in acelasi timp un proces-verbal de executie cu reprezentantii CN x SA. La sfarsitul lunii calendaristice X primeste situatia consumului pe bunurile aflate in custodie la X, situatie care dupa verificare este acceptata prin intocmirea actului de scoatere din custodie a bunurilor in discutie. In acelasi timp, X intocmeste si bonurile de consum aferente pentru a scadea din gestiune bunurile.*)

4. Potrivit Actului aditional anterior mentionat, X este obligata sa ofere X toate serviciile legate de Programul VLT sau impuse de contractul principal, inclusiv **orice upgrade al programului software** si/sau orice imbunatatire a echipamentelor sau inlocuire a acestora, **servicii pentru care X nu va avea dreptul la alte onorarii suplimentare.**

5. Achizitionarea de catre CN X SA a echipamentelor ce formeaza sistemul de video-loterie, vanzarea acestora catre CN X SA inaintea perioadei 01.06.2010 – 30.11.2011 si emiterea de facturi pentru intreaga contravaloare a acestora, urmand sa incaseze gradual de la X, pe perioada derularii contractului, sume cu titlu de rate a contravalorii echipamentelor livrate, nu justifica consumul de kit-uri de joc de catre SC X SA, deoarece, astfel cum s-a constatat prin raportul de inspectie fiscala, „SC X

incaseaza de la X X contravaloarea serviciilor prestate in numele si pentru X X de servicii de management (monitorizarea Programelor de x si x), in baza contractului din 30.12.2004 incheiat cu SC X SA X si servicii de asistenta tehnica prestate in baza Contractului nr. x incheiat cu SC X SA X”.

6. Decizia CEJ în cazul C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP invocata se refera la **tratamentul din punct de vedere al TVA al serviciilor prestate de către locator în cadrul unui contract de închiriere încheiat cu locatarii săi**, cum ar fi chiria, costurile de asigurare ale imobilului și alte cheltuieli locative (i.e. pentru furnizarea apei, încălzirea imobilului, reparații aduse structurii imobilului și ascensoarelor, curățenia zonelor comune și paza clădirii).

Cu privire la acest caz, CEJ a evidențiat mai multe argumente și principii ce ar putea fi aplicate în vederea stabilirii dacă închirierea de bunuri imobile și prestările de servicii accesorii acesteia constituie o prestație unică din punct de vedere al TVA. Astfel, conform deciziei CEJ, **faptul că aceste servicii sunt incluse în contractul de închiriere nu reprezintă un factor determinant în stabilirea tratamentului TVA aplicabil, însă susține ideea că obținerea respectivelor servicii nu reprezintă un scop în sine pentru chiriași, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal prestat de către locator** (utilizarea spațiului respectiv).

Cu privire la invocarea acestei decizii a CEJ, trebuie subliniat ca:

- potrivit dispozițiilor legale în vigoare în România, în cazul în care prin contractul de închiriere se stipulează distinct că plata utilităților nu este inclusă în prețul chiriei, locatorul poate aplica structura de comisionar pentru refacturarea acestor cheltuieli către chiriași;
- cauza supusa solutionarii nu o constituie tratamentul din punct de vedere al TVA al serviciilor prestate de către locator în cadrul unui contract de închiriere încheiat cu locatarii săi.

7. In speta achizitionarea de catre SC X SA si consumul de kit joc (software) reprezinta punere la dispozitia CN X SA, in mod gratuit, a acestora, fiind aplicabile dispozitiile art. 128 alin 1, alin 3 lit a si lit 4 lit a si b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele mai sus, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei provine din colectarea, pentru perioada 01.03.2011 – 31.07.2011 (Anexa 9 a RIF-ului), a TVA aferenta consumului de x bucati kit joc (game kit) in valoare totala de x lei pentru instalarea acestora pe terminalele de video-loterie (jocuri de noroc electronice) care apartin CN X SA.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin 1, alin 3 lit a si lit 4 lit a si b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 216 alin 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SA** impotriva Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala

nr. X emisa de DGFP-MB, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.