



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finantelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. din .2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC C. F SRL Rm. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr... din ...06.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr... din ...06.2009 asupra contestației formulate **SC C.F SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub **nr... din ...06.2009**.

Contestația are ca obiect suma de **... lei RON**, stabilită prin Decizia de impunere nr... din ...04.2009 și raportul de inspecție fiscală nr.../28.04.2009, întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicată la data de ...05.2009 potrivit procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr.../ ...04.2009, existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- ...lei taxă pe valoarea adăugată ;
- ...lei majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;

Contestația este semnată de administratorul **SC C. F. SRL**, d-nul C. F. C, confirmată cu ștampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **SC C. F SRL**, înregistrată sub nr.../...06.2009.

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta contestă Decizia de impunere nr nr... din ...04.2009 și raportul de inspecție fiscală nr.../...04.2009, motivând următoarele :

Petenta susține că activitatea desfasurata contand in jocuri de noroc s-a efectuat in baza contractului de asociere in participatiune incheiat cu SC M. C SRL care i-a pus la dispozitie o suprafata de 5,4 mp din spatiul comercial.

Petenta arata ca in clauzele acestui contract se mentioneaza clar cheltuielile care fac obiectul acestei asocieri precum si veniturile si modul de impartire al acestora,

operatiunile economice ale acestei asocieri facand obiectul prevederilor art.147 alin.4 din Codul fiscal, si in concluzie nu era cazul calcularii pro-ratei.

Petenta mentioneaza ca a determinat corect in baza jurnalelor, TVA aferenta achizitiilor de marfuri, cheltuielilor cu combustibilul și a altor operatiuni economice aferente activitatii principale, respectiv BAR, care nu fac parte din contractul de asociere așa cum eronat au înțeles organele de inspecție fiscală.

Petenta susține ca pentru activitatea de jocuri de noroc efectuata in baza contractului de asociere in participatiune organele fiscale au invocat eronat art.143 alin.5 avand in vedere clauzele din contract și documentele justificative deținute de asociatul SC C. F. SRL.

De asemenea, petenta mentioneaza ca miniexcavatorul FAT KOMATSU a fost cumparat in regim second hand in luna iunie 2008 și înregistrat ca mijloc fix întrucat a intenționat să îl utilizeze sau să îl închirieze.

Intrucat, datorita conditiilor de piata nefavorabile si a crizei economice nu a putut contracta lucrari si nici nu a gasit chirias a luat decizia vanzarii acestuia nu inainte de a calcula amortizarea conform art.24 alin.1 din Codul fiscal și HG 2139/2004.

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC C. F. SRL are sediul în loc. Rm.Vâlcea, str., nr..., județul Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/.../08.03.2002, cod fiscal RO

Taxa pe valoare adăugată a fost verificată în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, HG nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 12.03.2007-31.12.2008, rezultand următoarele :

a) Pentru achizițiile de materiale de construcție care au fost contabilizate în ct.604 in suma de ... lei (gresie, faianta, parchet, etc) uși interior, cu TVA aferent in suma de ... lei, utilizate pentru investițiile efectuate în apartamentul in care este declarat sediul social, pentru care exista contract de comodat pentru o camera, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere al acestora, intrucat aceste cheltuieli nu privesc activitatea economica a SC C. F. SRL și implicit nu au dat drept de deducere a TVA aferentă conform art.145 alin.2 lit.a).

În anul 2008 pentru aceleasi considerente și cu aceeași încadrare nu se acorda drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei din factura .../...09.2008 emisa de SC A. D. SRL cu valoare totala de ... lei ce reprezinta c/v a doua aparate de aer conditionat și TVA in suma de ... lei din factura .../...10.2008 emisa de SC V SRL cu valoare de ... lei ce reprezinta c/v tesaturi.

b) Suma de ... lei reprezinta TVA colectata la diferenta rezultata de ... lei urmare a reincadrării tranzactiei ce privesc vanzarea miniexcavatorului FAT KOMATSU cumparat in luna iunie 2008 la valoare de ... lei și vândut în luna noiembrie 2008 la valoarea de ... lei .

c) Începand cu luna septembrie 2008 SC C. F SRL a desfasurat si activitate de jocuri de noroc cu aparate electronice cu castig, în asociere in participatiune cu SC M. C SRL din Rm. Valcea in baza contractului nr.../...09.2008, fiind exploatate in comun un nr. de 6 aparate.

SC C. F. SRL are calitatea de asociat secundar, cota de participare fiind de 40% conform art.7 din contractul de asociere in participatiune.

Din verificarea actelor și documentelor prezentate privind activitatea economică desfășurata in asociere in participatiune, s-au constatat urmatoarele:

- SC C. F SRL nu a decontat asociatului principal in limita cotei de participare stabilita, cheltuielile aferente acestei activitati, respectiv:

*cota parte cheltuieli cu personalul ce deservesc aceasta activitate ;

*cota parte cheltuieli cu chiriile si utilitatile inregistrate de contribuabil, alocate acestei activitati ;

* cheltuieli cu energia electrica utilizata la aceste aparate ;

* alte cheltuieli determinabile specifice activitatii.

Situație similara si pentru asociatul principal, care nu a decontat cheltuielile specifice (taxe autorizare, licentiere, verificare metrologica, amortizarea aparatelor, cheltuieli reparatii, etc) in cota de participare a asociatului secundar (40%).

Pentru activitatea de jocuri de noroc organizata in asociere , SC C. F SRL a evidenciat in ct.708 pe baza decontului intocmit de catre asociatul principal, rezultatul diferentei dintre venituri/incasari si cheltuieli/castiguri acordate corectat (ajustat) cu cota de participare aferenta.

Prin acest mod de inregistrare nu au fost evidenciate veniturile (incasarile) si cheltuielile (premiile acordate) aferente activitatii desfasurate in asociere, fiind afectate rulajele conturilor de venituri și cheltuieli utilizate de contribuabil in evidencierea operatiunilor desfasurate in domeniul jocurilor de noroc, respectiv a indicatorilor, nefiind astfel respectate prevederile Legii 82/1991, art.17 alin. 1 si 2.

Conform situațiilor incasarilor lunare obtinute din activitatea de exploatare a masinilor electronice cu castiguri prezentate, SC C. F. SRL a obtinut in anul 2008 (...09.2008/31.12.2008 venituri din asociere corectate cu cota de participare in suma totala de ... lei ron, fiind evidenciată eronat in ct.708 suma de ... lei ron ce reprezinta rezultatul diferentei pozitive dintre veniturile/incasarile obtinute și cheltuielile cu castigurile acordate ajustate .

De mentionat ca, in situatia inregistrata in luna noiembrie 2008, cand veniturile (incasarile) obtinute au fost sub nivelul cheltuielilor (castigurilor acordate), decontul intocmit de asociatul principal privind asociatul secundar cuprinde valoare zero lei, diferenta negativa fiind alocata exclusiv asociatului principal .

Pentru determinarea starii de fapt fiscale a SC C. F SRL, organul de control a determinat veniturile netaxabile din punct de vedere a TVA aferenta anului 2008 pentru activitatea economica desfasurata in regim de asociere in participatiune, astfel :

- ... lei aferenta trim. III 2008, ajustata cu cota de participare aferenta (40%), suma evidenciată de operatorul economic conform decontului intocmit ca fiind ... lei .

-lei aferenta trim. IV 2008, ajustata cu cota de participare aferenta, suma evidenciată de operatorul economic conform deconturilor intocmite de asociatul principal,... astfel:

* octombrie 2008 : incasari ... lei

* noiembrie 2008 : incasari lei

* decembrie 2008 : incasari ... lei

... lei

În evidența contabilă intocmită pentru perioada 01.09.2008-31.12.2008 SC C. F .SRL a evidenciat venituri din activități taxabile (consultanta/management, bar) inclusiv vânzarea de bunuri de capital (excavator FAT Komatsu) care nu au fost utilizate in activitatea economica in suma de ... lei, ponderea acestora in total venituri constatate ca fiind in suma de ... lei , este de 38,3% - pro-rata.

Conform art.141 alin.2 lit.c) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in anul 2008 activitate de jocuri de noroc este scutita de TVA, fara drept de deducere.

Din verificarea actelor si documentelor prezentate s-a constatat nerespectarea integrala a prevederilor legale mai sus mentionate, operatorul economic exercitand eronat dreptul de deducere a TVA aferenta tuturor achizițiilor efectuate.

Organul de inspectie fiscala a determinat in baza jurnalelor de TVA, taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, conform prevederilor art.147 din Legea 571/2003, in functie de natura activitatii desfasurate, respectiv:

- **pentru activitatea de bar/fast food** SC C. F SRL a evidenciat în perioada 01.09.2008 - 31.12.2008 intrări de marfuri, mai puțin ct.378 și 4428, în valoare de ... lei cu un TVA deductibil în suma de ... lei (aferent lunii septembrie =... lei și aferent trim. IV 2008 = ... lei) ;

-**pentru activitatea de jocuri de noroc cu aparate electronice cu câștig** nu au fost identificate achiziții de bunuri destinate exclusiv acestora.

- taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri/servicii utilizate în activitatea generală a societății, pentru care nu se poate determina proporția în care acestea au fost utilizate în cadrul fiecărei activități a fost ajustată pe baza de pro-rata, determinată conform celor prezentate anterior, respectiv pentru anul 2008 cu 38,3% pro-rata definitivă, iar pentru anul 2009 pro-rata provizorie.

În perioada septembrie - decembrie 2008, SC C. F. SRL a dedus TVA în suma totală de ...lei din care ... lei aferentă trim. IV 2008 .

TVA dedusă de contribuabil, pentru achiziția de bunuri și servicii pentru care nu se cunoaște destinația (în sensul operațiunilor taxabile și/sau celor care nu dau drept de deducere a TVA) este în suma de ... lei pentru luna septembrie din anul 2008 și ... lei pentru trim. IV 2008.

Organele de inspecție fiscală au ajustat TVA dedusă de contribuabil după cum urmează :

- TVA dedusă de societate în luna septembrie 2008 =...lei

- TVA deductibilă constatată în luna septembrie 2008 = ... lei, diferența față de evidența contabilă și fiscală în suma de lei;

- TVA dedusă de societate în trim. IV 2008 = ... lei

-TVA deductibilă constatată în trim. IV 2008, mai puțin TVA considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal în suma de ... lei, menționată anterior ..., diferența față de evidența contabilă și fiscală fiind de .. lei.

Asadar pentru TVA în suma de ... lei (... lei -sept.2008 și .. lei -trim. IV.2008)echipa de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere urmarea necalculării de către operatorul economic a pro-ratei datorită faptului că acesta a desfășurat în perioada sept.2007-decembrie 2008 și activitate taxabilă și activitate scutită cu drept de deducere.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... lei RON reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală este legal datorată de **SC C. F. SRL** .

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea dăorează suma de ... lei, în condițiile în care aceasta a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli cu amenajarea apartamentului în care petenta are declarat sediul social al societății, precum și a apartamentului proprietate personală a reprezentantului SC C.F. SRL .

În fapt,

a) La data de ...03.2007 SC C. F SRL a fost încheiat contractul de comodat cu Creangă Nicolae, prin care a fost pus la dispoziția societății **o cameră** din apartamentul proprietate personală în vederea declarării sediului social din Rm. Vâlcea, str.

În anul 2007, SC C. F SRL a efectuat cheltuieli cu materiale de construcții, usi interior, manere, textile în sumă totală de ... lei pe care le-a înregistrat în ct. 604 "cheltuieli privind materialele nestocate".

Potrivit Notei explicative date de dl. C.C. F, reprezentantul legal al SC C. F. SRL, materialele achiziționate le-a utilizat la modernizarea apartamentului în care își are sediul declarat precum și la modernizarea apartamentului proprietate personală a reprezentantului contestatari.

b) În anul 2008, SC C. F. SRL a achiziționat două aparate de aer condiționat de la SC A. D. SRL, în baza facturii nr.../...09.2008, în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei .

Deasemenea în anul 2008, societatea verificată a aprovizionat de la SC V SRL, țesături, în baza facturii nr.../...10.2008, în valoare totală de ...lei, din care TVA în sumă de ... lei .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă bunurilor achiziționate întrucât cheltuielile efectuate nu privesc activitatea economică a operatorului economic, iar pentru perioada supusă inspecției fiscale, petenta nu justifică realizarea investițiilor în vederea desfășurării de operațiuni taxabile și a obținerii de venituri impozabile.

În drept, art.145 alin. 2 lit a din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

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

a) operațiuni taxabile; ”

Din cele de mai sus se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri dacă aceste bunuri sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Potrivit situației de fapt prezentate, se reține că în anul 2007, societatea a efectuat cheltuieli cu materiale ce au fost utilizate la amenajarea a două apartamente (cel în care își are sediul declarat potrivit contractului de comodat încheiat la ...03.2007 și apartamentul proprietate personală a reprezentantului SC C. F. SRL), pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în suma ... lei.

Având în vedere nota explicativă dată de organele de inspecție fiscală la data de ...04.2009, rezultă că bunurile aprovizionate au fost utilizate la modernizarea apartamentului în care se află sediul social, precum și la modernizarea apartamentului personal .

Acesta menționează totodată că bunurile achiziționate pentru sediul social sunt cele menționate în lista de inventar, valoarea acestora fiind de ... lei .

Față de cele de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru TVA aferent materialelor în sumă de ... lei, iar diferența de TVA în sumă de ... lei aferent materialelor aprovizionate în sumă de .. lei nu a fost acordat drept de deducere întrucât aceste materiale au fost utilizate în scop personal și nu pentru realizarea de operațiuni taxabile .

Aceiași lucru este valabil și pentru cele două aparate de aer condiționat aprovizionate de la SC A. D SRL în baza facturii nr.../...09.2008, pentru care petenta și-a dedus TVA în sumă de ... lei, precum și bunuri constând în țesături, aprovizionate în baza facturii nr.../...10.2008 emise de SC V SRL , pentru care petenta și-a dedus TVA în sumă de ... lei .

Așa cum rezultă din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală și aceste bunuri au fost utilizate tot pentru dotarea celor două apartamente și deci nu pentru realizarea de operațiuni impozabile .

În consecința, organele de soluționare a contestației rețin că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA în suma de ... lei, drept pentru care contestația formulată la acest capăt de cerere apare ca neîntemeiată.

În ceea ce privește susținerile petentei, în contestația așa cum a fost formulată petenta nu vine cu nici un fel de motivare în susținerea acesteia referitor la TVA în sumă de ... lei .

În drept, art. 206 alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează : " (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[...] "

Art .213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată, conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației cu privire la TVA în sumă de ... lei, sumă pe care nu o invocă și nu o motivează în fapt și în drept în contestația așa cum a fost formulată, aceasta apare ca nemotivată și neîntemeiată la acest capăt de cerere

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de.... lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA în sumă de ... lei in conditiile in care pentru această diferență suplimentară, organele de inspecție fiscală nu au precizat temeiul de drept încălcat de petentă .

În fapt, în luna iunie 2008 SC C. F. SRL a achiziționat un miniexcavator FAT KOMATSU în valoare de ... lei, mijloc fix ce a fost vândut în luna noiembrie 2008 la valoarea de ... lei .

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de 2.155 lei asupra diferenței rezultate de ... lei urmare a reîncadrării acestei tranzacții, fără a se menționa ce considerente au avut în vedere la stabilirea diferenței suplimentare .

Totodată, la stabilirea diferenței suplimentare de TVA în sumă de ... lei, echipa de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile art.134 -factorul generator și exigibilitatea TVA, precum și art.137-baza de impozitare din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fără a se menționa ce alineat și literă din cadrul acestor articole au fost încălcate de SC CIAL FINANCE SRL .

În drept, art.11, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, în vederea stabilirii sumei unui impozit sau a unei taxe datorată bugetului de stat .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au constatat că luna iunie 2008 petenta a achiziționat un miniexcavator FAT KOMATSU în valoare de ... lei, mijloc fix ce a fost vândut în luna noiembrie 2008 la valoarea de ... lei .

Organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ... lei asupra diferenței rezultate de ... lei ca urmare a reîncadrării acestei tranzacții, fără a se menționa care sunt motivele acestei reîncadrări .

Mai mult decât atât, la stabilirea diferenței suplimentare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile art.134 - factorul generator și exigibilitatea TVA, precum și art.137-baza de impozitare din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fără a se menționa ce alineat și literă din cadrul acestor articole au fost încălcate de petentă .

În drept, art.134 și 137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal menționează următoarele :

Art. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Art. 137

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din :

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

b) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensația aferentă ;

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii ;

e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care

se află în stadiul de comercializare unde este efectuat operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată ;

b) cheltuielile accesorii, cum sunt : comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei ;

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitiv și irevocabil, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;

c) dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere ;

d) valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare ;

e) sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane.

Așa cum se poate observa, cele două articole de lege invocate de organele de inspecție fiscală în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, au o varietate largă de cuprindere .

Ori, potrivit prevederilor **OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală"**, pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, precizează 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 constat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Ori ca și consecință fiscală a faptei constatate, organele de inspecție fiscală nu au întemeiat pe text și articol de lege diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Din cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, temeiul de drept în vigoare, corespunzător faptei constatate .

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează ca : " In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] " și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.../...04.2009 - taxă pe valoarea adăugată și CAP III, pct.3 - taxă pe valoarea adăugată din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...04.2009, pentru suma de ... lei și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep, care precizează :

“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 .

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA în sumă de... lei in conditiile in care aceasta este o persoană impozabilă cu regim mixt care și-a dedus în totalitate TVA aferent achizițiilor și nu și-a calculat pro-rată

În fapt, începând cu luna septembrie 2008 SC C. F. a desfășurat pe lângă activitatea de bar și activitate de jocuri de noroc cu aparate electronice, în asociere în participatiune cu SC M. C. SRL din Rm. Valcea în baza contractului de asociere nr.../...09.2008, fiind exploatate în comun un nr. de 6 aparate.

SC C. F. SRL are calitatea de asociat secundar, cota de participare fiind de 40% conform art.7 din contractul de asociere în participatiune.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a realizat atât operațiuni impozabile care dau drept de deducere, cât și operațiuni scutite fără drept de deducere, deci este o persoană impozabilă cu regim mixt.

Astfel, inspecția fiscală a constatat că deși societatea verificată are regim mixt de impozitare, aceasta nu a aplicat pro-rata, operatorul economic exercitând eronat dreptul de deducere a TVA aferenta tuturor achizițiilor efectuate .

În drept,art.141, alin.2, lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează următoarele :

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

c) pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc efectuate de persoanele autorizate, conform legii, să desfășoare astfel de activități ;

Art.28, alin.3 din același act normativ, precizează :

“(3) Într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere.”

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată operațiunile economice constând în pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc efectuate de persoanele autorizate, să desfășoare astfel de activități .

Deasemenea se reține că în situația asocierii fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere.

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, între petentă și SC M. C SRL s-a încheiat contractul de asociere nr.../...09.2008, în vederea exploatarea unui număr de 6 aparate de jocuri de noroc .

Cota de participare este, potrivit contractului de asociere anexat în copie la dosarul cauzei, în cotă de 40% pentru SC C. F SRL, în calitate de asociat secundar și 60% pentru SC M. C. SRL în calitate de asociat principal .

Potrivit constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, se reține că petenta a desfășurat activitate de bar și jocuri de noroc în aceeași locație închiriată de la SC U SA Rm.Vâlcea, situat în Rm.Vâlcea, așa cum rezultă din contractul de locațiune nr..../...09.2008 .

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației rețin că petenta în aceeași locație desfășoară atât operațiuni impozabile cu drept de deducere (activitate de bar), cât și operațiuni scutite fără drept de deducere (activitate de jocuri de noroc) și deci este o persoană impozabilă cu regim mixt .

În această situație petenta trebuia să aibă în vedere dispozițiile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care în drept, care precizează următoarele :

“ 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 [...]

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol [...]

(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.

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

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

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

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

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale,

acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei [...] “

Prevederile legale invocate anterior, prezintă modalitatea de calculare și comportare a unui contribuabil care are regim mixt de impozitare .

Așa cum s-a reținut anterior, activitatea de jocuri de noroc se încadrează la operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată .

Având în vedere prevederile alin. 3 al art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se reține că achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, se înscriu într-un jurnal pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral .

Totodată achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și investițiile care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se deduce .

Pentru bunurile și serviciile pentru care nu se cunoaște destinația în momentul achiziției, respectiv că vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere, acestea se evidențiază într-un jurnal de cumpărări care se întocmește separat .

Drept urmare, **petenta avea obligația să întocmească jurnale de cumpărări separate**, atât pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care dau drept de deducere .

Din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 28.04.2009, rezultă că SC C. F. SRL nu a respectat nici una din aceste prevederi legale, aceasta neprocedând la calcularea pro-ratei aferente perioadei septembrie 2008-decembrie 2008 .

Având în vedere situația de fapt prezentată și ținând cont de prevederile legale invocate anterior, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA deductibil pentru care s-a exercitat drept de deducere, prin aplicarea pro-ratei .

În contestația formulată, petenta susține că activitatea desfășurată constând în jocuri de noroc s-a efectuat în baza contractului de asociere în participativ încheiat cu SC M.C. SRL care i-a pus la dispoziție o suprafață de 5,4 mp din spațiul comercial.

Petenta menționează că în clauzele acestui contract se menționează clar cheltuielile care fac obiectul acestei asocieri precum și veniturile și modul de împartire al acestora, operațiunile economice ale acestei asocieri făcând obiectul prevederilor art.147 alin.4 din Codul fiscal, și în concluzie nu era cazul calculării pro-ratei.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza contractului de asociere, ce a fost anexat în copie la dosarul cauzei, nu rezultă care este suprafața de 5,4 mp ce a fost alocată amplasării celor 6 aparate, ori așa cum rezultă din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală aceste aparate de jocuri de noroc au fost amplasate în aceeași locație unde petenta își desfășoară și activitate de bar .

Deasemenea petenta susține că a determinat corect în baza jurnalelor, TVA aferentă achizițiilor de marfuri, cheltuielilor cu combustibilul și a altor operațiuni economice aferente activității principale, respectiv BAR, care nu fac parte din contractul de asociere așa cum eronat au înțeles organele de inspecție fiscală.

Față de aceste susțineri, se reține că la pag.nr.10 din raportul de inspecție fiscală, este menționat faptul că pentru activitatea de bar/fast food, ce reprezintă operațiune taxabilă, TVA-ul aferent achizițiilor de mărfuri efectuate exclusiv pentru această activitate, are deductibilitate integrală .

Totodată în contestația formulată, petenta susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.143, alin.5 din Codul fiscal, respectiv bunurile și serviciile pentru care nu se cunoaște destinația în momentul achiziției”, “taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata” .

Aceste susțineri nu pot fi reținute, întrucât așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.147 și nu cele ale art.143, alin.5 așa cum susține petenta .

Față de cele de mai sus, se reține că în mod corect a fost stabilită pro-rata în cotă de 38,3% pentru perioada septembrie - decembrie 2008, prin aplicarea dispozițiilor legale anterior menționate .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de inspecție fiscală apreciază că în mod corect a fost stabilită în sarcina petentei taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, susținerile petentei apărând ca neântemeiate pentru acest capăt de cerere .

4. Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior o parte din debitul stabilit suplimentar a fost reținut ca fiind incert .

În fapt, prin decizia de impunere nr... din04.2009, organele de control au calculat în sarcina petentei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale” și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, o parte din taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei urmează a fi reanalizată, pe cale de consecință și accesoriile aferente debitului suplimentar urmează să fie recalulate .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.1 și alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

D E C I D E

Art.1 Respingerea contestației formulate de **SC C. F SRL** ca neîntemeiată pentru suma de ... lei **Ron** lei ron reprezentând taxă pe valoarea adăugată .

Art.2 Desființarea în parte a deciziei de impunere nr... din04.2009 pentru suma de ... lei , CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei și CAP III, pct.3 taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...04.2009 și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate .

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR COORDONATOR,