

DECIZIA nr.55 / 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de Solutionare a Contesteziilor a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice Sector 5- Activitatea de Inspectie Fisicala, cu adresa nr. , inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , cu privire la contestatia formulata de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul in Bucuresti,

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 5 sub nr. , il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fisicala nr. , intocmita de organele de inspectie fisicala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 5 - Activitatea de Inspectie Fisicala, in baza Raportului de inspectie fisicala nr. , prin care s-a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de Y lei.

Constatand ca, in speta, sunt indeplinite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fisicala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere nr. pentru TVA respinsa la rambursare in suma de Y1 lei din decontul nr. si in suma de Y2 lei din decontul nr. .

In sustinerea contestatiei petenta aduce urmatoarele argumente:

- organele de inspectie fisicala au considerat in mod eronat ca nedeductibila TVA aferenta cheltuielilor cu leasing, combustibil, piese schimb, materiale consumabile, obiecte de inventar, birotica, transport, comisioane si onorarii, taxe postale, servicii executate de terți, motivul invocat fiind: "sumele provin din prestari servicii in vederea achizitionarii de terenuri pentru realizarea obiectului de activitate";

- motivul invocarii art.141 alin.2 pct.f) din Legea nr.571/2003 este legat de intelegera eronata a sensului acestui articol, acesta fiind introdus in legislatia fisicala ca o masura de incurajare a investitiilor in domeniul constructiilor si se aplica societatilor care livreaza constructii si terenuri;

- acest articol enumera activitatatile si operatiunile scutite de TVA fara drept de deducere, societatea neavand ca obiect de activitate vanzarea de constructii si terenuri, ci potrivit codului CAEN 9261 - "Activitati ale bazelor sportive";

- organele de control nu au tinut cont ca societatea a efectuat achizitiile pentru realizarea de operatiuni taxabile, inchirierea terenurilor de golf fiind o activitate supusa TVA si nu scutita.

Petenta considera ca echipa de inspectie fiscală nu a avut o abordare unitara a TVA conform art.5 din Codul de procedura fiscală, intrucat a acceptat la deducere TVA pentru achizitii intracomunitare; mai mult, la verificarile anterioare efectuate in cursul anului 2007 TVA aferenta achizitiilor de servicii nu a fost respinsa la deducere.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr. , organele de inspectie ale Activitatii de Inspectie Fiscală din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 5 au stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de Y lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatarile organului de inspectie fiscală, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

S.C. X S.R.L. este immatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/ /2003 si are codul unic de inregistrare R .

Obiectul de activitate principal, conform actului constitutiv, il reprezinta "Activitati ale bazelor sportive" - cod CAEN 9621.

Prin raportul de inspectie fiscală nr. ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, Activitatea de Inspectie Fiscală - Serviciul de Inspectie Fiscală Persoane Juridice din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 5 a efectuat verificarea SC X SRL, pentru perioada 01.04.2007-30.09.2007, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii deconturilor cu suma negativa cu optiune de rambursare de T.V.A. nr. aferent trimestrului II 2007, in suma de lei si nr. aferent trimestrului III 2007, in suma de lei..

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscală au procedat corect la neacordarea dreptului de rambursare a TVA in suma de Y lei, in conditiile in care constatarile organelor de inspectie fiscală nu sunt de natura sa clarifice situatia de fapt a societatii, respectiv acestea nu probeaza faptul ca TVA dedusa si solicitata la rambursare este aferenta numai operatiunilor scutite de TVA fara drept de deducere.

In fapt:

- prin decontul de TVA inregistrat la Administratia Finantelor Publice Sector 5 sub nr. , SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu optiune de rambursare aferenta trimestrului II 2007, in suma de Y1 lei;

- prin decontul de TVA inregistrat la Administratia Finantelor Publice Sector 5 sub nr. , SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu optiune de rambursare aferenta trimestrului III 2007, in suma de Y2+Z lei.

Prin raportul de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscală au stabilit ca petenta nu are dreptul la rambursarea TVA in suma de Y1 lei din decontul de TVA nr. si a sumei de Y2 lei din decontul de TVA nr. , reprezentand TVA dedusa de societate aferenta bunurilor achizitionate si serviciilor prestate, intrucat a desfasurat exclusiv operatiuni scutite

fara drept de deducere, respectiv vanzari de terenuri in extravilan, conform art.141 alin.(2) lit.f), coroborat cu art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr. s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de Y lei.

In drept, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art.126 (9) - “Operatiunile impozabile pot fi:

(...)

c) *operatiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevăzute la art. 141;*
(...).”

Astfel, **art. 141 alin.(2)** din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

“ Următoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...)

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, *precum și a oricărui alt teren*. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-si exerce dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezentă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel Tânăr până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absenta acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piată a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

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

Totodata, potrivit art.145, art.146 si art.147 din acelasi act normativ:

Art.145 - “(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

(...).”

Art.146 - “(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să detină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):

1. să detină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 1551 alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia nastere exigibilitatea taxei;

(...).”

Art.147 - “(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. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate tine evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

(...)

(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.”

Fata de cadrul legal mentionat anterior și de documentele existente la dosarul contestației se retine că în sfera operațiunilor impozabile se includ și operațiunile scutite de taxă fără drept de deducere, astă cum sunt menționate la art. 141 alin.1 și 2 din Codul fiscal, pentru acestea nefiind datorată și nici permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții efectuate.

Totodata, legiuitorul a prevăzut faptul că prin norme se stabilesc condițiile în care persoanele impozabile pot opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. f) al aceluiași articol.

Din constatariile prezentate în raportul de inspecție fiscală se retine că organele de inspecție fiscală nu au clarificat complet situația de fapt a contribuabilei, ci au procedat la neacceptarea dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor interne efectuate în perioada verificată, invocând nerăspunderea prevederilor art.145 alin.(2)

din Codul fiscal, fara a demonstra ca acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

In ceea ce priveste argumentele aduse de organul de inspectie fiscală pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate se constată că, organele inspectie fiscală s-au rezumat numai la enumerarea operațiunilor neacceptate, respectiv: leasing, combustibil, piese de schimb, materiale consumabile, obiecte de inventar, birotică, transport, comisioane și onorarii, taxe postale, servicii execuțiate de terți și la afirmația că petenta a desfasurat exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv vânzări de terenuri în extravilan, invocând prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal.

In spina sunt aplicabile și prevederile art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"Inspectia fiscală are urmatoarele atribuiri:

- a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea indeplinirii obligațiilor fiscale, **în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**
- b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declaratiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...)".**
- e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspectiei fiscale."**

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-menționat **"organul fiscal este indreptat să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obtine și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corecta a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecarui caz", iar potrivit art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii".**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situației fiscale a contribuabilei** și în acest scop să-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptat să obtine și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecarui caz în parte și de limitele prevazute de lege.

Fata de cele prezentate, organele de inspectie fiscală nu au clarificat complet situația de fapt a contestării, ci au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA în suma de Y lei, **fără a rezulta elementele care au condus la constatariile facute privind determinarea bazei de impunere și fără a anexa documente justificative care să ateste constatariile facute privind determinarea bazei de impunere.**

Cu privire la regulile privind inspectia fiscală, potrivit Normei metodologice pentru aplicarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobată prin H.G. nr.1050/2004:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele finanțării-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscală va anexa la actul de inspectie fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspectiei. (...).”

Fata de prevederile legale sus invocate se retine ca, inspectia fiscală are obligatia examinarii tuturor documentelor justificative si a evidențelor finanțării-contabile și fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere.

Organele de inspectie fiscală, în determinarea operațiunilor pentru care nu s-a admis deducerea TVA, s-au rezumat doar la constatarea că respectivele sume nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, singura mențiune fiind aceea că societatea a desfasurat exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere, **fără ca stabilirea nedeductibilității să fie intemeiată pe constatări complete și încadrata din punct de vedere legal.**

Mai mult, nu pot fi retinute argumentele organelor de inspectie fiscală, în condițiile în care inspectiile fiscale anterioare au acordat dreptul de deducere a TVA pentru aceleasi tipuri de operațiuni și în condițiile în care în perioada verificată societatea a efectuat și operațiuni impozabile, respectiv vânzare de active, pentru care a aplicat cota de TVA de 19%.

De asemenea se constată faptul că, deși inspectia fiscală precizează că în perioada verificată au fost desfasurate exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru decontul de TVA aferent trimestrului III a acordat dreptul de deducere a TVA în suma de lei pentru “achiziții de servicii aferente terenurilor aflate în proprietate.”

Pe de alta parte se retine că și *afirmatiile contestatoarei sunt contradictorii*, în condițiile în care susține că activitatea societății nu constă în vânzarea-cumpărarea de terenuri, ci în amenajarea terenurilor de golf în vederea închirierii, operațiune care intră în sfera de aplicare a TVA, fără a depune în sustinerea contestației nici un document care să probeze aceste afirmații, iar prin raportul de inspectie fiscală se menționează faptul că în luna aprilie 2007 a vândut dreptul de proprietate al unui teren, care reprezintă operațiune neimpozabilă.

Astfel, în materie de deducere a TVA, reglementările fiscale (Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal) stipulează modul concret de realizare a acesteia și anume, numai pentru operațiuni care au legătura cu obiectul de activitate al persoanei impozabile și în scopul realizării de operațiuni taxabile, iar în ceea ce privește activitatea de închiriere, aceasta intră în sfera operațiunilor scutite de TVA, cu posibilitatea exprimării opțiunii pentru aplicarea regimului de taxare pentru această operațiune, prin notificarea facută la organele fiscale teritoriale, conform art.141 alin.(3) din Codul fiscal, fapt neprobat și nesustinut cu documente de petență.

Prin urmare, **organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru perioada aprilie-septembrie 2007 aferenta achizițiilor efectuate pentru nevoile firmei stabilită în urma inspectiei**

fiscale intrucat, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea bazei impozabile si la stabilirea TVA suplimentara prin Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare, fara a clarifica complet situatia de fapt a petentei.

Fata de aspectele prezentate se retine ca Administratia Finantelor Publice Sector 5 - Activitatea de Inspectie Fisicala a procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate in suma de Y lei, fara analizarea si evaluarea tuturor informatiilor fiscale relevante pentru impunere, in vederea determinarii corecte a situatiei fiscale a contribuabilei, masura fiind dispusa fara ca organele de inspectie fiscala sa probeze si sa motiveze faptul ca, in perioada supusa verificarii, societatea a realizat numai operatiuni scutite fara drept de deducere TVA si ca nu a realizat operatiuni aferente obiectului de activitate, respectiv "Activitati ale bazelor sportive" - cod CAEN 9621.

Tinand seama si de prevederile art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin care se precizeaza ca "**inspectia fiscală va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**", respectiv ale art.213 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, prin care se precizeaza ca "*In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii*", urmeaza a se proceda la aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv la desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , cu privire la neacordarea dreptului de rambursare a TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate in suma de Y lei, urmand a se reface controlul in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu cele retinute in prezenta decizie, prin reanalizarea tuturor documentelor si a tuturor argumentelor prezentate in cauza.

In speta sunt incidente si prevederile pct. 12.6-12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobată prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 care prevad urmatoarele:

"12.6. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii".

Pentru considerentele aratare si in temeiul art.126, art.141, art.145, art.146 si art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.7 alin.(2), art.65 alin.(2), art.94 alin.(2), art.105 alin.(1), art.213 alin.(1) si art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.1 si 102.2 din normele metodologice aprobată prin HG nr.1050/2004 si pct. 12.6-12.8 din Instructiunile aprobată prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 5 - Activitatea de Inspectie Fisicala, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de Y lei, urmand a se refac controlul in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu cele retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.