

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA**  
**Serviciul Solutionare Contestatii**

**DECIZIA nr. 55 din 17 iulie 2008**

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "....." S.R.L.** din ....., impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....** intocmita de reprezentanti ai A.F.P.C.M. Prahova.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de .....** si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

**Obiectul contestatiei** il constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- ..... lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- ..... lei – majorari de intarziere aferente.

De asemenea, se contesta si modul de stabilire a bazei impozabile pentru determinarea impozitului pe profit din perioada ..... - ....., sustinandu-se ca organele fiscale nu au luat in calcul si cheltuielile reprezentand TVA rezultata din aplicarea pro-ratei.

**Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile** prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

**I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:**

**"Referitor la taxa pe valoarea adaugata [...]"**

- aplicarea de catre organul de inspectie fiscala a prevederilor art.61 alin.2 din HGR nr.598/2002 pentru stabilirea achizitiilor de bunuri si servicii destinate realizarii de operatiuni care dau dreptul de deducere, a TVA aferenta achizitiilor destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere si a achizitiilor de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, cat si a celor care nu dau drept de deducere, precum si a investitiilor destinate acestor operatiuni, s-a facut fara o analiza temeinica a acestor operatiuni, astfel incat acestea sa fie separate corect pe cele trei destinatii. In anexa nr.8 la Raportul de inspectie fiscala sunt prezentate facturile cu achizitiile de bunuri si servicii destinate pentru operatiuni cu drept de deducere si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, stabilite prin rationamentul organului de inspectie fiscala. Pentru majoritatea acestor achizitii, societatea poate dovedi pe baza altor documente decat facturile fiscale, ca acestea sunt destinate numai operatiunilor care dau dreptul de deducere. Organul de inspectie fiscala nu a solicitat societatii, punerea la dispozitie a documentelor si a informatiilor suplimentare, pe baza carora operatiunile ar fi fost clasificate corect, rezultand astfel o taxa pe valoare adaugata de plata, semnificativ mai mica decat cea stabilita prin raportul de inspectie fiscala;

- aplicarea de catre organul de control a prevederilor art.147 alin.3,4 si din Legea nr.571/2003 in perioada 2004 - 2007 s-a facut in acelasi mod ca cel prezentat mai sus, aleatoriu, nefundamentat,

avand drept consecinta stabilirea unei taxe pe valoarea adaugata de plata mai mare decat cea corect datorata;

- neaplicarea de catre organul de inspectie fiscala a prevederilor alin.5 si 6 ale art.61 din HGR nr.598/2002 si a prevederilor alin.8, 10 si 11 ale art.147 din Legea 571/2003 si ale alin.8, 9, 10, 11 si 12 ale art.147 din Legea nr.571/2003 modificata prin art.I pct.116 din Legea nr.343/2006 [...]. Utilizarea de catre organul de inspectie fiscala a unei pro rate, alta decat cea prevazuta de lege, a avut ca efect stabilirea de majorari de intarziere si penalitati nelegale care nu pot fi retinute in sarcina societatii;

- in cursul anului 2007 societatea a achizitionat bunuri de capital pentru care organul de inspectie fiscala nu a determinat taxa de dedus conform prevederilor art.147 alin.13 din Legea nr.571/2003 [...].

Referitor la impozitul pe profit

Inspectia fiscala efectuata la societate a avut ca obiectiv si modul de stabilire a bazei impozabile pentru determinarea impozitului pe profit in perioada 01.01.2003-31.12.2007. Avand in vedere ca in urma verificarii s-a stabilit in sarcina societatii o TVA de plata, rezultata din faptul ca societatea realizeaza venituri scutite de taxa pe valoarea adaugata pentru care nu se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitii de bunuri si servicii, organul de inspectie fiscala nu a recalculat profitul impozabil datorat in perioada 2003-2007 prin diminuarea bazei impozabile cu cheltuiala reprezentand TVA rezultata din aplicarea pro ratei, cheltuiala efectuata in scopul producerii de venituri impozabile, asa cum este prevazut la art.21 din Legea nr.571/2003 si pct.23 lit.B din Norma metodologica de aplicare a Legii nr.571/2003 si la art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002.

Ca urmare a acestui fapt, societatii nu i s-a acordat dreptul prevazut de lege de a cuprinde in cheltuielile care se scad din venituri pentru stabilirea profitului impozabil, si a cheltuielii cu TVA rezultata din aplicarea pro ratei si cheltuieli reprezentand TVA pentru care nu se acorda integral dreptul de deducere. [...]."

**II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de .....** de reprezentantii Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Prahova la S.C. "....." S.R.L. din Ploiesti, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

**"[...] 2.2. T.V.A. deductibila**

[...]. I. In perioada 01.01.2003 - 31.12.2007 societatea a dedus integral TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, fara a proceda in conformitate cu prevederile art.61 din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002, respectiv art.147 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, [...].

Societatea nu a respectat prevederile mentionate mai sus, respectiv nu a intocmit jurnale de cumparari separat pentru operatiunile care au drept de deducere, separat pentru cele care nu au drept de deducere si separat cele pentru care nu se cunoaste destinatia. Astfel, a fost dedusa eronat taxa pentru toate aceste operatiuni.

In timpul controlului am procedat la recalcularea TVA cu drept de deducere din perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, rezultand urmatoarele:

- conform datelor prezentate in anexa nr.7, unitatea a dedus TVA in suma de ..... RON pentru achizitii de bunuri si servicii destinate exclusiv activitatii de jocuri de noroc (chirie placi aparate jocuri de noroc, kituri programe jocuri de noroc, placa programe, servicii intretinere aparate jocuri de noroc, materiale jocuri de noroc), **suma de ..... RON fiind TVA fara drept de deducere**, conform art.61, alin.(2), lit.b) din H.G. nr.598/2002, respectiv art.147, alin.(4) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare;

- conform datelor prezentate in anexa nr.8, a fost dedusa TVA in suma de ..... RON pentru achizitii de bunuri si servicii destinate atat pentru operatiuni care dau drept de deducere cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere (chirie spatiu, leasing auto, utilitati, servicii paza).

Mentionam ca in suma de ..... RON au fost luate in calcul strict acele achizitii destinate atat pentru operatiuni care dau drept de deducere cat si pentru operatiuni care nu dau drept de deducere, respectiv achizitiile de mijloace de transport in sistem leasing care sunt folosite atat pentru activitatea de jocuri de noroc, cat si pentru celelalte activitati, chiriile, utilitatile si serviciile de paza pentru spatiile unde societatea detine jocuri de noroc (5 sali de joc).

*Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de prorata. In timpul controlului a fost determinata prorata in conformitate cu prevederile art.61, alin.94) din H.G. nr.598/2002, respectiv art.147, alin.(7) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare - anexa nr.9.*

*A rezultat astfel pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2007 o TVA nedeductibila rezultata urmare aplicarii proratai in cuantum de ..... RON, calculata conform datelor prezentate in anexa nr.10.*

### **2.3. TVA de plata / TVA de recuperat [...]**

*Avand in vedere deficientele prezentate la paragrafele "TVA colectata" si "TVA deductibila", inspectia fiscala a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de plata de ..... RON (anexa nr.11), pentru care au fost calculate, in conformitate cu art.120, alin.(1) din O.G. 92/2003, republicata, accesorii in suma totala de ..... RON, din care majorari in suma de ..... RON si penalitati in suma de ..... RON [...]."*

## **III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:**

\* Prin **Raportul de inspectie fiscala** incheiat in data de ..... de organele fiscale apartinand A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Prahova, a fost verificat modul de constituire, evidentiere, declarare si virare a obligatiilor datorate bugetului general consolidat de S.C. "....." S.R.L. ....

Verificarea taxei pe valoarea adaugata a cuprins perioada **ianuarie 2003 – decembrie 2007**, perioada in care societatea comerciala a desfasurat activitate de jocuri de noroc, inchirieri de spatii comerciale, prestari servicii, comert cu amanuntul (bar) si administrarea activului .....

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, activitatea de jocuri de noroc reprezinta o operatiune scutita fara drept de deducere, iar celelalte activitati reprezinta operatiuni taxabile cu drept de deducere, astfel incat societatea este platitoare de TVA cu regim mixt si are drept de deducere a TVA aferenta bunurilor si serviciilor utilizate atat pentru operatiuni ce dau drept de deducere, cat si pentru operatiuni ce nu dau drept de deducere in raport cu gradul de utilizare a bunurilor si serviciilor respective la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere.

Cu privire la TVA deductibila, s-au stabilit urmatoarele:

In perioada analizata, societatea comerciala nu a intocmit jurnale de cumparari separate pentru operatiunile care au drept de deducere, pentru operatiunile fara drept de deducere si operatiunile pentru care nu se cunoaste destinatia, fiind dedusa eronat TVA pentru toate aceste operatiuni, respectiv TVA deductibila in suma de ..... lei, contrar prevederilor art.61 din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si ale art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea TVA cu drept de deducere inregistrata in perioada ianuarie 2003 - decembrie 2007, rezultand urmatoarele:

- TVA in suma de ..... lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate exclusiv activitatii de jocuri de noroc, respectiv chirie placi aparate jocuri de noroc, kituri programe jocuri de noroc, placa programe, servicii intretinere aparate jocuri de noroc, materiale jocuri de noroc, s-a considerat ca fiind TVA fara drept de deducere, conform prevederilor art.61 alin.(2) lit.b) din H.G. nr.598/2002 si art.147 alin.(4) din Legea nr.571/2003;

- TVA in suma de ..... lei rezultata din aplicarea prorataei pentru TVA aferenta atat achizitiilor de bunuri si servicii care dau drept de deducere cat si achizitiilor care nu dau drept de deducere, s-a considerat ca fiind TVA fara drept de deducere, conform prevederilor art.61 alin.(4) din H.G. nr.598/2002 si art.147 alin.(7) din Legea nr.571/2003

Aceste achizitii sunt: achizitii mijloace de transport in sistem leasing folosite atat pentru activitatea de jocuri de noroc, cat si pentru celelalte activitati; chirii, utilitati si servicii de paza aferente atat spatiilor unde societatea desfasoara activitatea de jocuri de noroc (5 sali de joc), cat si spatiilor in care se desfasoara alte activitati.

- TVA in suma de ..... lei aferenta cheltuielilor cu inchirierea unui teren de sport a fost dedusa eronat, contrar prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

Cu privire la TVA colectata, fata de suma inregistrata de societatea comerciala, la control a fost colectata suplimentar TVA in suma de ..... lei.

Pe total perioada verificata, a rezultat o diferenta suplimentara la TVA de plata in suma de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei), aferent careia au fost calculate majorari si penalitati de intarziere in suma totala de ..... lei (..... lei + ..... lei).

a) Fata de TVA de plata in suma de ..... lei stabilita in urma inspectiei fiscale, societatea comerciala contesta TVA de plata in suma de ..... lei (..... lei + ..... lei), diferenta de ..... lei, prin necontestare, fiind acceptata ca datorata.

Insa societatea comerciala contesta totalul accesoriilor in suma de ..... lei aferente obligatiei principale (TVA de plata) in suma de ....., iar contestatia este motivata doar pentru obligatia principala (TVA de plata) in suma de ..... lei.

**Art.206 alin.(1) lit.c) si d) din O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

„(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt si de drept; [...].”

iar **Instructiunile** pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin **Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr.519/2005** precizeaza la **pct.12.1 lit.b):**

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) [...]

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii; [...].”

Avand in vedere cele precizate mai sus, pentru suma totala de ..... lei reprezentand accesorii aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de ..... lei necontestata si nemotivata, **se va respinge contestatia ca nemotivata.**

b) Referitor la TVA de plata in suma de ..... lei, contestata, rezultata din neacordarea dreptului de deducere a TVA, S.C. "....." S.R.L. sustine ca operatiunile cu drept de deducere si operatiunile fara drept de deducere inscrise in facturile de achizitii bunuri si servicii au fost stabilite prin rationamentul organelor de inspectie fiscala, insa pentru majoritatea acestor achizitii societatea poate dovedi pe baza altor documente decat facturile fiscale, ca acestea sunt destinate numai operatiunilor care dau dreptul de deducere. Se sustine ca aplicarea de catre organul de control a prevederilor art.61 alin.(2) din H.G. nr.598/2002 si ale art.147 alin.(3) si (4) din Legea nr.571/2003 s-a facut



aleatoriu, nefundamentat, cu consecinta stabilirii unei TVA de plata mai mare decat cea corect datorata.

**\* Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

**- Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:**

*"Art. 8. - (1) Operatiunile impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:*

*[...]*

*c) operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, pentru care furnizorii/prestatorii nu au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii operatiunilor respective; in prezenta lege aceste operatiuni sunt prevazute la art. 9;*

**Art. 9. - [...]**

*(2) Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata:*

*[...]*

*f) activitatile de organizare si exploatare a jocurilor de noroc, efectuate de Compania Nationala "Loteria Romana" - S.A. si contribuabilii autorizati de Comisia de coordonare, avizare si atestare a jocurilor de noroc; [...].*

**Art. 23. - (1) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor care sunt utilizate de catre o persoana impozabila pentru efectuarea atat de operatiuni ce dau drept de deducere, cat si de operatiuni care nu dau drept de deducere se determina in raport cu gradul de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor respective la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere.**

*(2) Modul de determinare a gradului de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere se stabileste prin normele de aplicare a prezentei legi."*

Pentru anul 2003, modul de determinare a gradului de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere este prezentat la **art.61** din **Normele** de aplicare a Legii nr.345/2002, **aprobate prin H.G. nr. 598/2002**, iar incepand cu anul 2004, acesta este prezentat la **art.147** din **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, prevederile legale cuprinse in cele doua acte normative fiind similare.

**- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:**

**"Art. 126. - [...]**

*(4) Operatiunile impozabile pot fi:*

*[...]*

*c) operatiuni scutite fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata si nu este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate. In prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141; [...].*

**Art.141. [...]**

*(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]*

*e) jocurile de noroc organizate de persoanele autorizate, conform legii, sa desfasoare astfel de activitati; [...].*

**Art. 147. - (1) 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) Achiziitiile 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) Achizițiile de bunuri și servicii 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 în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmeste separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se deduce.

(5) Bunurile și serviciile pentru care nu se cunoaște destinația în momentul achiziției, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau 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-un jurnal pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe baza de pro-rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevede că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu procedura stabilită prin norme.

(7) Pro-rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv subvențiile legate direct de pretul acestora, la numărator, iar la numitor veniturile de la numărator plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere. În calculul pro-rata, la numitor se adaugă alocațiile, subvențiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, în scopul finanțării de activități scutite fără drept de deducere sau care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Se exclud din calculul pro-rata veniturile financiare, dacă acestea sunt accesorii activității principale. Nu se includ în calculul pro-rata serviciile efectuate de prestatori stabiliți în străinătate, astfel cum sunt definiți la art. 151 alin. (2), pentru care beneficiarii au obligația plății taxei pe valoarea adăugată. Pro-rata se determină anual, situație în care elementele prevăzute la numărator și numărator sunt cumulate pentru întregul an fiscal. Prin excepție, aceasta poate fi determinată lunar sau trimestrial, după caz, conform alin. (13), situație în care elementele prevăzute la numărator și numărator sunt cele efectiv realizate în cursul fiecărei luni, respectiv trimestru.

(8) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este ori pro-rata definitivă determinată pentru anul precedent, ori pro-rata estimată în funcție de operațiunile prevăzute a fi realizate în anul curent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal teritorial, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie, nivelul pro-rata provizorie aplicată, precum și modul de determinare a acesteia. Taxa pe valoarea adăugată dedusă se determină prin aplicarea pro-rata provizorie asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, aferente achizițiilor destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, determinată potrivit alin. (5).

(10) Pro-rata definitivă se determină în luna decembrie, în funcție de realizările efective din cursul anului, potrivit formulei de calcul prevăzute la alin. (7).

(11) Regularizarea deducerilor operate după pro-rata provizorie se realizează prin aplicarea pro-rata definitivă asupra sumei taxei pe valoarea adăugată deductibile aferente achizițiilor prevăzute la alin. (5). Diferența în plus sau în minus față de taxa dedusă, conform pro-rata provizorie, se înscrie pe un rând distinct în decontul ultimei perioade fiscale."

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației concluzionează ca societatea contestatoare nu avea drept de deducere pentru TVA în suma totală de ..... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate jocurilor de noroc, întrucât:

- Din statutul societății S.C. "....." S.R.L., rezultă ca obiectul principal de activitate îl reprezintă atât jocurile de noroc și pariuri, cât și închirierea de bunuri imobiliare.

Conform prevederilor art.9 alin.(2) lit.f) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată (în vigoare în anul 2003) și art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal (in vigoare incepand cu anul 2004), jocurile de noroc organizate de persoanele autorizate, conform legii, sa desfasoare astfel de activitati, reprezinta operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere, pentru care prestatorii nu au dreptul la deducerea TVA aferenta bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii acestor operatiuni.

Rezulta astfel ca societatea comerciala realizeaza atat operatiuni care dau drept de deducere (inchiriere bunuri, comert), cat si operatiuni care nu dau drept de deducere (jocuri de noroc si pariuri), fiind platitoare de taxa pe valoarea adaugata cu regim mixt.

Potrivit prevederilor art.61 din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 (aplicabila in anul 2003) si a prevederilor art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (aplicabila incepand cu anul 2004), pentru achizitiile de bunuri si servicii efectuate, societatea comerciala avea obligatia intocmirii jurnalelor de cumparari separat pentru fiecare operatiune in parte, respectiv: un jurnal pentru achizitiile cu drept de deducere, un jurnal pentru achizitiile fara drept de deducere si un jurnal pentru achizitiile utilizate in comun pentru cele doua tipuri de activitati desfasurate de societate, iar dreptul de deducere a TVA aferenta acestei ultime categorii de achizitii se exercita proportional cu gradul de utilizare a bunurilor achizitionate la realizarea operatiunilor cu drept de deducere.

Insa aceste prevederi legale nu au fost respectate de societatea contestatoare, toate achizitiile fiind inregistrate intr-un singur jurnal pentru cumparari, iar TVA a fost dedusa eronat integral pentru toate achizitiile efectuate, deci inclusiv pentru cele destinate activitatii de jocuri de noroc.

- Din anexa nr.... la Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca in perioada ianuarie 2003 - decembrie 2007 S.C. "....." S.R.L. .... a achizitionat bunuri si servicii in valoare totala de ..... lei, destinate exclusiv activitatii de jocuri de noroc, respectiv: aparate jocuri de noroc, materiale jocuri de noroc, autocolante jocuri, placi programe jocuri de noroc, kituri placi jocuri de noroc, videograme, interfete + chei, servicii intretinere jocuri, chirie placi. Pe total perioada verificata, TVA inregistrata eronat de societatea comerciala ca deductibila si pentru care nu avea drept de deducere intrucat era aferenta exclusiv achizitiilor legate de activitatea de jocuri de noroc, a fost in suma totala de ..... lei. Asa cum am aratat mai sus, activitatea privind jocurile de noroc reprezinta operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, iar prin contestatia formulata societatea comerciala nu aduce niciun argument in sprijinul deductibilitatii TVA aferenta in suma de ..... lei, sustinand doar ca organul de control a aplicat eronat prevederile legale, fara a motiva aceasta obiectiune.

Astfel, nu se specifica in contestatie care este opinia societatii comerciale cu privire la textele de lege mentionate mai sus care prevad clar neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru operatiunile scutite fara drept de deducere, din care face parte si activitatea de jocuri de noroc (art.8 alin.(1) lit.c) si art.9 alin.(2) lit.f) din Legea nr.345/2002, precum si art.126 alin.(4) lit.c) si art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003).

Mai concret, S.C. "....." S.R.L. nu motiveaza nici in fapt si nici in drept de ce considera ca pentru achizitiile destinate exclusiv activitatii jocurilor de noroc, respectiv: aparate jocuri de noroc, materiale jocuri de noroc, autocolante jocuri de noroc, etc., societatea comerciala ar beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta in suma totala

de ..... lei, in opozitie cu constatările organelor fiscale inscrise in Raport, care sunt in conformitate cu prevederile legale privind TVA aferente fiecărei perioade verificate.

- Din anexa nr..... la Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca in perioada ianuarie 2003 - decembrie 2007 S.C. "....." S.R.L. .... a achizitionat bunuri si servicii in valoare totala de ..... lei, pentru care societatea comerciala a dedus eronat integral TVA in suma totala de ..... lei.

Insa aceste achizitii sunt destinate atat activitatii de jocuri de noroc (fara drept de deducere), cat si celorlalte activitati desfasurate de societatea comerciala (cu drept de deducere), respectiv: chirie spatii, utilitati pentru spatiile inchiriate, servicii de paza pentru spatiile inchiriate, rate leasing mijloace transport.

Precizam ca activitatea de jocuri de noroc se desfasoara in 5 spatii inchiriate de la alte persoane fizice sau juridice in baza unor contracte de inchiriere, spatii in care de asemenea se desfasoara si activitatea de comert cu amanuntul (bar), astfel incat serviciile prestate de catre terti cu aceste spatii (chirie, utilitati, servicii de paza) sunt comune ambelor activitati.

De asemenea, achizitiile de mijloace de transport in sistem leasing sunt folosite atat pentru activitatea de jocuri de noroc cat si pentru celelalte activitati.

Intrucat pentru aceste bunuri si servicii nu se poate determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiunile care dau drept de deducere si operatiunea care nu da drept de deducere, TVA aferenta acestor achizitii trebuia dedusa pe baza de pro-rata, conform prevederilor art.61 alin.(2) lit.c) din H.G. nr.598/2002 si ale art.147 alin.(5) din Legea nr.571/2003, obligatie neindeplinita insa de catre societatea comerciala.

Drept urmare, conform prevederilor art.61 alin.(4) din H.G. nr.598/2002 si art.147 alin.(7) si alin.(10) din Legea nr.571/2003, organele fiscale au calculat in mod corect pro-rata anuala din perioada anilor 2003, 2004, 2005, 2006 si 2007, determinata in functie de veniturile inregistrate de societate din operatiuni fara drept de deducere si de cele inregistrate cu drept de deducere, si implicit au calculat si procentul anual de TVA nedeductibila (anexa nr.9).

Pe baza acestor procente anuale de nedeductibilitate a TVA, conform anexei nr.10 la Raport, s-a stabilit TVA nedeductibila fiscal pentru fiecare luna din perioada ianuarie 2003 - decembrie 2007, rezultand astfel un total de ..... lei TVA aferenta activitatii de jocuri de noroc pentru care societatea nu are dreptul de deducere, din totalul de ..... lei TVA deductibila aferenta activitatilor din activitatea mixta (cu drept de deducere si fara drept de deducere).

Referitor la anexa nr....., societatea comerciala sustine ca facturile inscrise in aceasta anexa au fost stabilite "*prin rationamentul organului de inspectie fiscala*", insa ea poate sa probeze cu alte documente decat facturile fiscale ca majoritatea achizitiilor sunt destinate numai operatiunilor care dau drept de deducere.

Desi sustine ca poate proba cu documente contrariul afirmatiilor organelor de control, totusi societatea comerciala nu precizeaza care sunt documentele respective si nici nu le prezinta pentru solutionarea contestatiei.

Mentionam insa ca la stabilirea destinatiei bunurilor inscrise in anexele nr.... si nr..... la Raport, organele de inspectie fiscala au avut in vedere explicatiile inscrise pe facturile de achizitie a bunurilor si serviciilor, iar conform prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu



prevederile art.1 din H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, documentul care sta la baza inregistrarii contabile a oricarei operatiuni este factura fiscala.

Nu intelegem care sunt acele bunuri si servicii inscrise in anexa nr..... considerate de societate ca "*majoritate*" care ar fi destinate exclusiv operatiunilor cu drept de deducere, intrucat, asa cum am aratat mai sus, atat serviciile prestate de terti in legatura cu spatiile inchiriate (chirie, utilitati, servicii de paza) cat si achizitiile de mijloace de transport sunt destinate celor doua categorii de activitati, respectiv celor scutite fara drept de deducere (jocuri de noroc) si celor taxabile cu drept de deducere.

Precizam ca activitatea principala desfasurata de S.C. "....." S.R.L. este cea de jocuri de noroc din care, in perioada verificata, a realizat venituri in suma totala de ..... lei, iar din celelalte activitati a realizat venituri de ..... lei (anexa nr..... la Raport).

De asemenea, se sustine ca "*organul de inspectie fiscala a stabilit eronat taxa de dedus in lunile din anul calendaristic, pe baza pro ratei determinata definitiv la sfarsitul aceluia an calendaristic, fara a utiliza pro rata definitiva a anului precedent pentru lunile din anul urmator si sa regularizeze taxa in ultima luna a perioadei fiscale.*", acest fapt avand drept consecinta stabilirea de majorari si penalitati de intarziere nelegale.

Insa, organele fiscale au determinat o pro-rata anuala definitiva conform art.147 alin.(10) din Legea nr.571/2003, pe baza datelor din evidenta contabila a lunilor decembrie din fiecare an fiscal 2003 - 2007, intrucat veniturile erau efectiv realizate la 31 decembrie si nu mai era necesara determinarea provizorie a pro-ratei si ulterior efectuarea regularizarii acesteia pe baza datelor din luna decembrie.

Calcularea pro-ratei provizorie pentru un an fiscal reprezentand pro-rata definitiva pentru anul precedent, conform art.147 alin.(8) din Codul fiscal, considerata metoda corecta de societatea comerciala, putea fi folosita doar de societatea comerciala in cazul in care aceasta ar fi respectat prevederile legale si ar fi calculat ea insasi aceasta pro-rata in perioada verificata de organele fiscale.

Astfel, calculul pro-ratei anuale definitive de catre organele fiscale a fost efectuat conform prevederilor legale, respectiv conform prevederilor art.147 alin.(10) din Legea nr.571/2003, si nicidecum metoda folosita la control nu reprezinta "*alta decat cea folosita de lege*".

- Societatea comerciala sustine ca in cursul anului 2007 a achizitionat "*bunuri de capital pentru care organul de inspectie fiscala nu a determinat taxa de dedus conform prevederilor art.147 alin.13 din Legea nr.571/2003 modificat prin Legea nr.343/2006.*" Din analiza Raportului de inspectie fiscala a rezultat faptul ca achizitiile de bunuri de capital realizate in anul 2007 nu au fost luate in calcul la stabilirea pro-ratei, intrucat acestea au fost considerate achizitii cu drept de deducere integral, drept pentru care aceasta sustinere este fara obiect.

- Se sustine ca, din documentele existente la societate, nesolicitate de catre organele de inspectie fiscala, aceasta probeaza destinatia achizitiilor de bunuri si servicii, afirmatie care nu poate fi luata in considerare, intrucat, prin contestatia formulata nu au fost aduse argumente si nu au fost prezentate documente din care sa rezulte alte constatari decat cele inscrise in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de .....

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea comerciala nu are drept de deducere pentru TVA in suma

totala de ..... lei, intrucat aceasta taxa este aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate jocurilor de noroc care este o operatiune scutita de TVA dar fara drept de deducere, conform prevederilor art.8 alin.(1) lit.c) si art.9 alin.(2) lit.f) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si prevederilor art.126 alin.(4) lit.c) si art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care, **se va respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia** pentru TVA in suma de ..... lei, ca si pentru majorarile si penalitatile de intarziere aferente in suma totala de ..... lei.

c) S.C. "....." S.R.L. contesta si modul de stabilire a bazei impozabile pentru determinarea impozitului pe profit in perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, respectiv faptul ca "societatii nu i s-a acordat dreptul prevazut de lege de a cuprinde in cheltuielile care se scad din venituri pentru stabilirea profitului impozabil, si a cheltuielii cu TVA rezultata din aplicarea pro ratei si cheltuieli reprezentand TVA pentru care nu se acorda integral dreptul de deducere".

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de ..... a avut ca obiectiv "controlul asupra modului de stabilire a bazei impozabile, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului."

Din analiza constatarilor inscrise la cap.III.1. "Impozitul pe profit in perioada 01.01.2003 - 31.12.2007" din Raport, a rezultat faptul ca S.C. "....." S.R.L. nu are inregistrate in evidenta contabila "cheltuieli cu TVA rezultata din aplicarea pro ratei si cheltuieli reprezentand TVA pentru care nu se acorda integral dreptul de deducere", astfel ca organele de inspectie fiscala nu au putut analiza acest tip de cheltuieli. Verificarea s-a facut, conform legii, strict pe evidenta contabila a societatii contestatoare.

Societatea comerciala nu contesta diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar la control in suma de ..... lei, sau parte din aceasta suma, drept pentru care, acest capat de cerere este fara obiect, conform **art. 206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

"(2) *Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.*"

Fata de cele prezentate mai sus, pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit, **se va respinge contestatia ca fiind fara obiect**, intrucat societatea comerciala nu contesta diferenta suplimentara la acest impozit inscrisa in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai A.F.P.C.M. Prahova.

**IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei** formulata de S.C. "....." S.R.L. din ....., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai A.F.P.C.M. Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

**DECIDE:**

1. - **Respingerea contestatiei ca nemotivata**, pentru suma de ..... lei reprezentand accesorii aferente TVA.

2. - **Respingerea contestatiei ca neintemeiata si nemotivata**, pentru suma totala de ..... lei, reprezentand:

- ..... lei - TVA stabilita suplimentar de plata;
- ..... lei - majorarile si penalitatile de intarziere aferente TVA de plata.

3. - **Respingerea contestatiei ca fiind fara obiect**, pentru capatul de cerere privind modul de stabilire a bazei impozabile pentru determinarea impozitului pe profit.

4. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

**DIRECTOR EXECUTIV,**