

## DECIZIA NR. 56/2005

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de SOCIETATEA X prin contestatia depusa si inregistrata la DGFP Vrancea sub nr. ../15.07.2005 asupra masurii de virare a sumei de... reprezentind :TVA , IVM, dobinzi si penalitati ..., stabilite de reprezentantii SAF - ACF Vrancea prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere /...2005

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 177 din O.G. nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, astfel : raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere au fost comunicate in data de.. , conform confirmarii de primire ; contestatia este depusa in data de...;

De asemenea , au fost indeplinite conditiile prevazute de art. 176 din O.G. nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala .

In vederea solutionarii cauzei Biroul Solutionarea Contestatiilor solicita punct de vedere asupra spetei referitoare la TVA - Ministerului Finantelor Publice (adresele nr. ..) ; raspunsul este primit in data de.., prin adresa inregistrata la DGFP Vrancea sub nr. ..; I.Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente :

-referitor la TVA : societatea nu realizeaza venituri din operatiuni scutite fara drept de deducere pentru a calcula pro-rata ; astfel, societatea nu presteaza servicii financiar - bancare ci cumpara si vinde actiuni (realizeaza investitii financiare pe piata de capital) ;

-referitor la impozitul pe venitul micrintreprinderilor (IVM) : stabilirea IVM suplimentar la control este efectuata in baza prevederilor Decretului 209/1976 care se refera la regulamentul operatiunilor de casa a unitatilor socialiste ; dar OG 24/2004 nu precizeaza ca penalitatile stabilite conform Decretului 209/1976 pentru avansurile neincasate in termen sunt venituri impozabile.

II. Prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere /...2005 se stabileste obligatia fiscala in suma de... reprezentind TVA , IVM, dobinzi si penalitati.

Prin referatul inaintat de reprezentantii SAF - ACF Vrancea cu adresa nr./...2005, se propune respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata.

III.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte:

**Cauza supusa solutionarii o constituie faptul daca petenta datoreaza bugetului de stat obligatia fiscala in suma de TVA , IVM, dobinzi si penalitati.**

In **raportul de inspectie fiscala/28.06.2005** se consemneaza urmatoarele aspecte:

*Referitoare la TVA*

-perioada supusa verificarii este 01.2002 - 03.2005 ;

-in perioada supusa verificarii societatea a obtinut venituri din operatiuni taxabile (activitatea de transporturi terestre de calatori , inchirierea mijloacelor de transport , vnzarea de mijloace fixe) si din operatiuni scutite fara drept de deducere (venituri financiare din tranzactionarea pe piata de capital de valori mobiliare) ;

-s-a constatat ca deficienta ca societatea a procedat la deducerea integrala a TVA desi a obtinut venituri din operatiuni scutite fara drept de deducere ; drept urmare in timpul controlului s-a calculat pro-rata (pentru anul 2002 - 85,32% ; pentru anul 2003 - 90,44%; 74,73% pentru anul 2004; pentru anul 2005 - pro-rata provizorie este 74,73%); ca urmare a aplicarii acestor pro-rate a rezultat ca societatea a dedus necuvenit TVA in suma de ...;

*Referitor la impozitul pe venitul microintreprinderilor (IVM)*

-perioada verificata : trim. I 2002 - trim. I 2005;

-societatea nu a cuprins in baza de impozitare toate veniturile, respectiv : veniturile reprezentind *penalitati* =..... (calculate in anexa 5 la raportul de inspectie) pentru justificarea cu intirziere a avansurilor ridicate din casieria unitatii conform Decretului 209/1976, precum si *restituire prime RCA de la ASIROM* =.... care au fost inregistrate in contul 758 "alte venituri din exploatare";

-prin aplicarea cotei de 1,5% la veniturile in suma de... a rezultat IVM =... vechi , cu dobinzi =... si penalitati = ...;

**Se aplica prevederile urmatoarelor acte normative :**

**HG nr. 598 /2002** pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată

-ART. 61

(1) În sensul art. 23 din lege, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de bunuri și/sau de servicii se exercită în funcție de gradul de utilizare a acestora la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere, prevăzute la art. 22 alin. (4) din lege.

(2) Persoanele impozabile care efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere vor determina taxa pe valoarea adăugată de dedus astfel:

a) achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral. În situația în care se efectuează investiții destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, intrările aferente acestora se înregistrează în același jurnal și se deduce integral taxa pe valoarea adăugată aferentă. Nu pot fi înregistrate în acest jurnal achizițiile de bunuri și/sau de servicii pentru care la data achiziției nu se cunoaște destinația certă pentru operațiuni cu drept de deducere. Acestea vor fi înscrise în jurnalul pentru cumpărări aferent achizițiilor de bunuri și/sau de servicii destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, prevăzut la lit. c). Dacă ulterior aceste bunuri/servicii au fost utilizate exclusiv pentru operațiuni care dau drept de deducere, se vor efectua regularizări pentru ca taxa aferentă să fie dedusă integral;

b) taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau de servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu va fi dedusă. Aceste operațiuni se vor evidenția într-un jurnal pentru cumpărări separat;

c) achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, precum și de investiții destinate realizării acestor operațiuni se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se deduce pe bază de pro rata.

(3) Este obligatorie evidența separată a gestiunilor de bunuri, potrivit destinației prevăzute la alin. (2).

(4) *Pro rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere, subvenții, alocații de la bugetul de stat sau bugetele locale, precum și orice alte venituri din care este finanțată activitatea. Se exclud din calculul pro*

rata veniturile financiare, astfel cum sunt prevăzute în Regulamentul privind aplicarea *Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, dacă acestea nu provin din activitatea profesională specifică cu caracter financiar, efectuată de unități care desfășoară activități financiar-bancare.*

**LEGE nr. 345 / 1 iunie 2002** \*\*\* Republicată privind taxa pe valoarea adăugată

ART. 23

*(1) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și/sau serviciilor care sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operațiuni ce dau drept de deducere, cât și de operațiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere.*

**HG nr. 348/ 27 martie 2003** pentru modificarea și completarea unor metodologii fiscale

ART. 2 : Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002,..., se modifică și se completează după cum urmează:

8. Alineatul (4) al articolului 61 va avea următorul cuprins:

*"(4) Pro rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere, subvenții și/sau alocații de la bugetul de stat ori bugetele locale, altele decât cele prevăzute la art. 18 alin. (1) lit. a) din lege. Prin venituri obținute se înțelege numai veniturile realizate din livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate cu plată și/sau operațiuni asimilate acestora, efectuate de persoana impozabilă, inclusiv subvențiile legate direct de prețul acestora.*

**Legea nr. 571 / 22 decembrie 2003** privind Codul fiscal

-ART. 147 Deducerea taxei pentru persoanele impozabile cu regim mixt

(3) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-un jurnal pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, și taxa pe valoarea adăugată aferentă 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 întocmește 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 bază de pro-rata. ...;

*(7) Pro-rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv subvențiile legate direct de prețul acestora, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător 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 intră 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 numitor și numărător 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 numitor și numărător sunt cele efectiv realizate în cursul fiecărei luni, respectiv trimestru.

(9) *Persoanele impozabile care nu au determinat pro-rata provizorie la începutul anului, deoarece nu realizau și nici nu prevedeau realizarea de operațiuni fără drept de deducere în cursul anului, și care ulterior realizează astfel de operațiuni nu au obligația să calculeze și să utilizeze pro-rata provizorie.* În cursul anului este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată.

**Adresa Ministerului Finantelor Publice, Directia Generala Legislatie Impozite Indirecte nr. ..**(inregistrata la DGFP Vrancea sub nr...)

-".Pentru anul 2002 potrivit prevederilor art. 61(4) din Normele de aplicare a Legii 345/2002 privind TVA , aprobate prin HG 598/2002 ... se excludeau din calculul pro-rata veniturile financiare , asa cum erau prevazute in Regulamentul privind aplicarea Legii contabilitatii nr. 82/1991 republicata , aprobat prin HG 704/1993, daca acestea nu proveneau din activitatea profesionala specifica cu caracter financiar efectuata de unitati care desfasurau activitati financiar-bancare ;.....; incepind cu 1 ianuarie 2004 potrivit prevederilor art. 147(7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal... se exclud din calculul pro-rata veniturile financiare daca acestea erau accesorii activitatii principale;.....; *In cazul societatii X nu se calculeaza pro rata pentru anii 2002 si 2004* intrucit nu se iau in considerare veniturile financiare obtinute din cumpararea si vnzarea de actiuni prin intermediul societatilor de investitii financiare . In anul 2002 societatea X nu era unitate care a desfasurat activitati financiar bancare , iar in anul 2004 veniturile financiare obtinute au fost accesorii activitatii principale. *Pentru anul 2003 dreptul de deducere trebuie exercitat ...prin determinarea gradului de utilizare a bunurilor si/sau serviciilor achizitionate la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere.....; ...Pentru taxa pe valoare adaugata aferenta achizitiilor efectuate in perioada ianuarie - aprilie 2005 nu se exercita dreptul de deducere ,* daca societatea X nu va desfasura pina la finele anului activitatea principala de transport terestru de calatori sau alta activitate taxabila sau scutita cu drept de deducere".

**OG nr. 24 /26 iulie 2001** privind impunerea microîntreprinderilor

ART. 5(1) *Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 1,5% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obținute din orice sursă, respectiv asupra veniturilor înscrise în contul de profit și pierderi pentru microîntreprinderi.*

**Decretul nr.209/1976** pentru aprobarea Regulamentului operatiilor de casa ale unitatilor socialiste (Decretul se aplica tuturor persoanelor juridice intrucat sintagma de unitati socialiste este depasita, prin unitati socialiste intelegandu-se agentii economici constituiti in baza Legii nr.31/1991 cu modificarile ulterioare).

-art.38 :"*Titularii de avans care nu depun in termen decontarile pentru justificarea avansurilor, impreuna cu documentele justificative, sau nu restituie in termen sumele ramase necheltuite, vor plati o penalizare de 0,5% asupra avansului primit sau asupra sumelor nerestituite in termen ,dupa caz, pentru fiecare zi de intarziere.*"

**Referitor la TVA**

*TVA suplimentara in suma de... a fost stabilita ca urmare a diminuarii TVA deductibila cu acelasi cuantum, prin aplicarea pro-ratei pentru perioada 2002 - 04.2005 .*

La control se considera ca societatea avea obligatia sa stabileasca TVA deductibila prin aplicarea pro-ratei - deoarece a obtinut atat venituri din operatiuni taxabile (activitatea de transporturi terestre de calatori , inchirierea mijloacelor de transport , vnzarea de mijloace fixe) cit si din operatiuni scutite fara drept de deducere (venituri financiare din tranzactionarea pe piata de capital de valori mobiliare) ;

Masura luata la control se justifica partial, dupa cum urmeaza :

-pentru anul 2002 , conform art. 61(4) din HG 598/2002 din formula de calcul a pro-ratei se exclud "veniturile financiare...dacă acestea nu provin din activitatea profesională specifică cu caracter financiar, efectuată de unități care desfășoară activități financiar-bancare" ; deci petenta nefiind unitate care a desfasurat activitati financiar - bancare in anul 2002, nu avea obligatia calcularii pro-ratei (asa cum se precizeaza si in adresa MFP nr. 271641/23.11.2005) ; rezulta ca *in mod nejustificat nu se admite la control deducerea TVA in suma de... , urmare aplicarii pro-ratei;*

-pentru anul 2003, dreptul de deducere trebuia exercitat conform prevederilor art. 23 din Legea 345/2002 R privind TVA si art. 61(4) din HG 598/2002 modificat prin HG 348/2003 - in functie de gradul de participare al bunurilor achizitionate la realizarea operatiunilor care dau drept de deducere (asa cum se precizeaza si in adresa MFP nr. ..) ; *in mod justificat se stabileste la control TVA fara drept de deducere in suma de... prin aplicarea pro-ratei asupra achizitiilor de bunuri* (societatea nu a calculat pro-rata si nu si-a indeplinit obligatia prevazute de art. 61(3) din HG 598/2002 - "este obligatorie evidenta separata a gestiunilor de bunuri, potrivit destinației");

-pentru anul 2004, potrivit art 147 (7) din Legea 571/2003, se exclud din calculul pro-ratei veniturile financiare , daca acestea au fost accesorii activitatii principale (cum a fost cazul petentei a carui obiect principal de activitate este "efectuarea transporturilor terestre de calatori") ; deci petenta nu avea obligatia calcularii pro-ratei (asa cum se precizeaza si in adresa MFP nr...) ; *in mod nejustificat nu se accepta la control deducerea TVA in suma de..., urmare aplicarii pro-ratei*

-pentru perioada 01-04.2005 societatea a efectuat exclusiv activitati operatiuni scutite fara drept de deducere (asa cum se mentioneaza in contestatie la pagina 4 ) ; art. 147(4) din Legea 571/2003 precizeaza ca nu se deduce TVA aferenta achizitiilor de bunuri destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere iar adresa MFP nr. .. mentioneaza ca pentru aceasta perioada "nu se exercita drept de deducere". Cu toate acestea societatea a dedus TVA in suma de... , din care *urmare aplicarii pro-ratei provizorii din 2004 la control nu se accepta deducerea sumei de...*;

Astfel , din totalul TVA stabilita suplimentar la control in suma de ... urmare aplicarii pro-ratei - nu se justifica acesta masura pentru suma de... (anul 2002 =... ; anul 2004 =...).

Aplicandu-se punctul de vedere exprimat in adresa MFP nr. ..rezulta ca la control s-a acordat dreptul de deducere nejustificat pentru suma de... vechi aferenta perioadei 01-04.2005

Rezulta TVA neadmisa la deducere in mod nejustificat in suma de... - pentru care contestatia urmeaza sa fie admisa , impreuna cu dobinzile si penalitatile aferente ...;

La capatul de cerere privind TVA , contestatia urmeaza sa fie respinsa pentru TVA, dobinzi si penalitati ...;

***Referitor la IVM***

a). *IVM =.... aferent veniturilor obtinute din penalitati calculate conform Decretului 209/1976*

In perioada supusa verificarii au fost ridicate din casierie avansuri spre decontare care au fost justificate sau restituite cu intarziere. Pentru nejustificarea sau nerestituirea in termenul legal prevazut de art.29 din Decretul nr.209/1976 a sumelor reprezentand avansuri spre decontare se datoreaza penalitati ce se calculeaza in conformitate cu art.38 din acelasi act normativ si care reprezinta venituri ce nu au fost evidentiate de societate.

Veniturile calculate din aceste surse sunt in suma de.... (conform anexeii 5 la raportul de inspectie).; in mod justificat la control s-a calculat IVM suplimentar in suma de.... conform art. 5(1) din OG 24/2001 care precizeaza ca aplicarea cotei de 1,5% se face asupra veniturilor "*obtinute din orice sursa*".

Argumentul petentei privind faptul ca OG 24/2001 nu prevede ca aceste penalitati sunt venituri impozabile - nu este relevant. La acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa ca fiind neintemeiata.

b). In ceea ce priveste IVM... aferent veniturilor obtinute din "restituire prime RCA de la ASIROM SA" in suma de... - petenta nu a prezentat in sustinerea contestatiei motive de fapt si de drept , contestatia urmind sa fie respinsa prin aplicarea prevederilor OMF 519/2005 :

-pct .2.4 : "organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv" ;

-pct. 12.1 lit. b : "contestatia poate fi respinsa ca 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".

Avind in vedere aspectele prezentate mai sus , in temeiul actelor normative precizate in decizie , precum si art. 186 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala ,se

#### DECIDE :

1.Admiterea contestatiei pentru suma de... reprezentind : TVA, dobinzi si penalitati..

2.Respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata pentru suma de .... stabilite de reprezentantii SAF - ACF Vrancea prin raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere /...;

