



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.105/12.08.2005
privind soluționarea contestației formulate de
S. C. CONSTANTA S.R.L. CONSTANTA
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către SAF - ACTIVITATEA DE CONTROL FISCAL Constanța prin adresa nr...../.....07.2005, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../.....07.2005, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.** cu sediul în Constanța, str..... nr....., CF R

Obiectul contestației îl reprezintă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr...../.....07.2005, emisă de SAF - Activitatea de control Fiscal Constanța constând în stabilirea de obligații fiscale suplimentare.

Cuantumul sumei contestate este în sumă totală de lei și este compusă din:

- lei tva;
- lei dobânzi aferente;
- lei penalități întârziere aferente;

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății conform dispozițiilor art.175(1), lit.e și a fost depusă în termenul prevăzut la art.176 alin.1 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.174 și art.175 titlul IX din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.174/2004, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I.Prin cererea înregistrată la SAF - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr..... din07.2005, societatea comercială CONSTANTA S.R.L. contestă Decizia de impunere nr...../.....07.2005, emisă de organul de control prin care au fost stabilite de obligații de plată suplimentare.

Din totalul obligațiilor de plată suplimentare stabilite, petenta contestă următoarele sume:

- lei tva;
- lei dobânzi aferente;
- lei penalități întârziere aferente;

În susținerea contestației, petenta invocă următoarele:

1. Cu privire la suma de lei, reprezentând TVA deductibilă aferentă anului 2003.

Petenta consideră că pentru anul 2003, în mod eronat organul de control a stabilit dreptul de deducere al TVA prin aplicarea prorataei.

Susținerea este motivată de faptul că exercitarea dreptului de deducere s-a făcut cu respectarea dispozițiilor art.22" alin.4 din H.G. nr.348/2003, în sensul că în mod tacit s-a optat pentru regimul de taxare pentru operațiunile de natura celor prevăzute la art.9, alin.2, lit.o din Legea nr.345/2002 republicată privind TVA, în sensul că și după data de 01.03.2003 s-a aplicat regimul de taxare pentru contractele aflate în derulare în perioada oct. - dec.2003.

În acest sens, petenta susține că din modul de completare a Deconturilor de TVA întocmite și depuse la organul fiscal, rezultă că societatea a realizat numai operațiuni taxabile, înscrise la rubrica de operațiuni cu cotă de 19% și nu operațiuni scutite fără drept de deducere.

Față de cele prezentate, petenta susține că în mod cert face dovada că tacit a optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute de Legea nr.345/2002 republicată, art.9, alin.2, lit.o și ale H.G. nr.348/2003, art.22", alin.4, aspect fapt adus în mod expres la cunoștința organului fiscal prin decontul de taxă pe valoare adăugată ale lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2003.

În consecință, petenta solicită anularea măsurii de determinare a tva deductibile în sumă de lei, prin aplicarea în mod eronat de către organul de control a prorataei pentru anul 2003.

Totodată, petenta solicită anularea obligației de plată suplimentare în sumă de lei, stabilită de către organul de control.

2. Cu privire la suma de lei reprezentând TVA de plată suplimentară aferentă perioadei ianuarie 2004 - 31 martie 2005, precum și a accesoriilor aferente în sumă totală de lei.

În contestație petenta susține că măsura dispusă de către organul de control cu privire la stabilirea acestei obligații de plată este nelegală motivând că:

- în perioada ianuarie 2004 - martie 2005, societatea a realizat numai venituri din închiriere și subînchiriere de spații comerciale, pentru care a calculat tva și a dedus în același timp tva în sumă de lei.

Având în vedere că veniturile din închiriere sunt scutite de la plata tva conform dispozițiilor art.141, alin.2, lit.k

din Legea nr.571/2003 republicată privind Codul fiscal, societatea a optat pentru taxarea acestor operațiuni, motiv pentru care a notificat organul fiscal prin adresa înregistrată sub nr...../12.12.2003.

Petenta susține că în notificare au fost indicate dispozițiile art.141. alin.2, lit.k, din Legea nr.571/2003, preluând conținutul de pe site-ul M.F.P. și nu dispozițiile art.9, alin.2, lit.o din Legea nr.345/2002 în vigoare la data notificării sub aspectul opțiunii de aplicare a regimului de taxare. Acest fapt nu poate anula efectul notificării în condițiile în care, atât textul cât și conținutul notificării au rămas în totalitate aceleași.

Rațiunea notificării prevăzută de legiuitor prin Legea nr.345/2002 republicată, preluată și în codul fiscal, a fost aceea de a comunica organului fiscal opțiunea pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunile de închiriere spații comerciale. Având în vedere că societatea a desfășurat această activitate începând cu luna octombrie 2003 și urma să se deruleze în continuare și în anul 2004, dată de la care erau incidente prevederile codului fiscal, petenta susține că a considerat corect să indice în notificare articolul din Legea nr.571/2003, act normativ al cărui proiect a fost prezentat pe site-ul M.F.P. înainte data publicării în Monitorul Oficial.

Petenta precizează că între conținutul notificării prevăzută la art.9, alin.2, lit.o din Legea nr.345/2002 republicată și H.G. nr.348/2003 și proiectul Codului fiscal art.141, alin.2, lit.k, nu există nici o deosebire, conținutul fiind același.

Față de cele prezentate, petenta susține că notificarea a fost depusă și înregistrată la organul fiscal pe data de 12.12.2003, situație în care rezultă fără echivoc că organul fiscal a luat la cunoștință de opțiunea societății.

Pentru motivele expuse, petenta consideră că în mod eronat organul de control a anulat opțiunea pentru taxarea operațiunilor de închiriere și subînchiriere a spațiilor comerciale. Mai mult, din Deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse la organul fiscal rezultă că societatea a realizat doar operațiuni taxabile cu cotă de 19%.

Prin depunerea deconturilor de taxa pe valoare adăugată întocmite sub această formă, organul fiscal a luat cunoștință despre opțiunea societății de taxare a operațiunilor prevăzute de art.141, alin.2, lit.k, din Legea nr.571/2003.

În consecință, petenta solicită anularea sumei de lei reprezentând TVA dedusă eronat pentru perioada 2004 - martie 2005, precum și a accesoriilor aferente în sumă de lei.

3. Cu privire la suma de lei, reprezentând TVA deductibilă aferentă achiziționării de carburanți.

Petenta susține că organul de control a anulat TVA deductibilă aferentă bonurilor fiscale prin care s-au achiziționat carburanți. În contestație se precizează faptul

că aceste documente au fost emise de stațiile PECO fiind arhivate și înregistrate în evidența contabilă a societății, dovedindu-se astfel realitatea achiziționării de carburanți auto. Faptul că lipsesc mențiunile referitoare la numărul de înmatriculare auto precum și denumirea societății cumpărătoare nu are nici o relevanță, cu atât mai mult cu cât, pentru acest lucru societatea a fost sancționată cu amendă contravențională, care a fost achitată în timpul controlului.

În consecință, măsura anulării dreptului de deducere al TVA aferentă bonurilor fiscale privind achiziționarea carburanților, este nelegală.

4. Cu privire la TVA deductibilă în sumă de lei.

Petenta susține că TVA în sumă de lei înscrisă în factura nr...../.....12.2003, reprezintă de fapt taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui număr de de standuri achiziționate de la SC T..... SRL și care au fost amplasate în piața și piața Această tranzacție reprezintă de fapt o operațiune de vânzare-cumpărare a standurilor care au fost înregistrate în contabilitatea societății și nicidecum o prestare de servicii așa cum eronat și fără temei legal susține organul de control.

5. Cu privire la constatarea organului de control referitoare la contractul de împrumut nr...../.....10.2004.

Referitor la acest capăt de cerere petenta susține că operațiunea de împrumut s-a efectuat în mod legal în baza contractului de împrumut nr...../.....10.2004, încheiat între două persoane juridice respectiv SC CONSTANTA SRL în calitate de împrumutător și SC S..... SRL în calitate de împrumutat.

În contestație petenta susține că în cuprinsul contractului a fost indicat temeiul legal în baza căruia s-a acordat împrumutul, respectiv art.100 Titlu VI al Legii nr.99/1999 și respectiv art.3 din O.G. nr.9/2000, precizând totodată că atât acordarea cât și restituirea acestuia s-a făcut prin decontare bancară. În acest context, petenta consideră că încadrarea făcută de către organul de control referitoare la încălcarea dispozițiilor art.272, alin.3 din Legea nr.31/1990 republicată este eronată, pe motiv că fapta nu există.

Pentru motivele expuse, prin cererea formulată petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării măsurilor dispuse de organele fiscale, ca fiind neîntemeiate legal.

II. Urmare adresei nr...../.....10.2004 emisă de DGFP Constanța și înregistrată la SAF - Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr...../.....04.2004, organele de control fiscal au procedat la verificarea societății comerciale CONSTANTA SRL. Verificarea s-a efectuat la solicitarea Parchetului Național Anticorupție, Oficiului Național pentru

Combaterea Spălării Banilor și a Inspectoratului Județean de Poliție.

În raportul de inspecție fiscală încheiat la data de06.2005, organul de control a constatat următoarele:

-în perioada iunie - decembrie 2003, societatea a dedus eronat TVA în sumă de **lei**, aferentă achiziționării de carburanți auto pe bază de bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice, care nu sunt completate conform prevederilor legale, în sensul că nu au înscrise date referitoare la numărul de înmatriculare al autovehiculului și denumirea cumpărătorului.

În aceste condiții, organul de control a constatat că nu sunt respectate prevederile art.62, alin.1 din H.G. nr.598/2002, privind exercitarea dreptului de deducere al TVA.

-societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de **lei**, înscrisă în factura fiscală nr...../.....12.2003 în valoare totală de lei emisă de SCF T..... SA, cu specificația "amenajare Piața, amenajare Piața", pentru care nu a prezentat deviz de lucrări și contract din care să rezulte în ce constau amenajările respective și dacă acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Organul de control a stabilit că au fost încălcate prevederile art.22, alin.4, lit.a din Legea nr.345/2002 republicată, privind TVA, coroborate cu cele ale art.9, alin.7, lit.j din Legea nr.414/2002.

-în anul 2003 societatea a realizat venituri atât din operațiuni care dau drept de deducere a TVA, cât și venituri din activitatea de închiriere și subînchiriere spații comerciale, activitate care potrivit prevederilor art.9, alin.2, lit.o din Legea nr.345/2002 republicată și ale art.22.1, din H.G. nr.598/2002, modificată și completată prin H.G. nr.348/2003, sunt scutite de TVA, fără drept de deducere.

Din verificare s-a constatat că societatea a aplicat cota de taxare de 19% și asupra veniturilor din închiriere, subînchiriere de spații comerciale, fără să opteze pentru taxarea acestor operațiuni așa cum prevăd dispozițiile art.9, alin.6, lit.a din Legea nr.345/2002, republicată și ale art.22.1, alin.6 din H.G. nr.598/2002, modificată prin H.G. nr.348/2003, și a dedus integral TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii.

Întrucât agentul economic nu a notificat organul fiscal despre opțiunea de taxare a acestor operațiuni așa cum prevăd dispozițiile art.9, alin.2, lit.o din lege, a procedat la stabilirea TVA deductibile prin aplicarea proratei, respectiv 40,24%, conform dispozițiilor art.23 din Legea nr.345/2002, republicată și ale art.61, alin.1, și 2, lit.c și alin.4 din H.G. nr.598/2002.

A rezultat astfel că agentul economic avea drept de deducere al TVA în cuantum de lei. În aceste condiții, organul de control a constatat că societatea a dedus în mod eronat TVA în cuantum de **lei**.

-în perioada ianuarie 2004 - martie 2005, societatea a realizat numai venituri din închirierea și subînchirierea spațiilor comerciale, operațiuni scutite fără drept de deducere potrivit dispozițiilor art.141, alin.2, lit.k din Legea nr.571/2003, coroborate cu cele de la pct.44, Titlul VI din H.G. nr.44/2004, pentru care, eronat s-a dedus TVA în sumă de lei.

În perioada ianuarie 2004 - martie 2005, societatea a aplicat cota de 19% asupra veniturilor realizate. În timpul controlului a fost prezentată notificarea depusă la AFP Constanța sub nr...../.....12.2003, prin care societatea optează pentru taxarea veniturilor obținute din închiriere și subînchiriere începând cu data de 01.01.2004 potrivit dispozițiilor art.141, alin.2, lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, publicată în M.O. al României nr.927/23.12.2003, preluând modelul de notificare de pe SITE-ul M.F.P.. Organul de control nu a luat în considerare notificarea prezentată de societate, și prin urmare a stabilit că nu se poate exercita dreptul de deducere al TVA.

-pentru TVA stabilită suplimentar s-au calculat dobânzi în sumă de lei și penalități în sumă de lei, conform dispozițiilor art.13 și 14, din O.G. nr.61/2002 republicată, și ale art.115 și 120 din O.G. nr.92/2003 republicată.

-organul de control a constatat că SC CONSTANTA SRL a efectuat împrumuturi către SC S..... SRL, în vederea realizării de investiții în sumă de lei, în baza contractului de împrumut nr...../.....10.2004.

Organul de control precizează că, D-na Ionescu Ioana are calitatea de administrator și asociat unic la SC CONSTANTA SRL și administrator și asociat la SC S..... SRL.

Astfel, s-a stabilit că fapta intră sub incidența art.272, pct.3 din Legea nr.31/1990 republicată.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor fiscale, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

Speța supusă soluționării este dacă societatea CONSTANTA S.R.L. datorează debitele constând în T.V.A. și obligații fiscale accesorii, stabilite de organele de inspecție prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr...../.....07.2005.

În conformitate cu prevederile art.199 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare a contestației a fost prelungit prin adresa nr...../.....07.2005 (anexată la dosar).

În fapt, urmare controlului efectuat de organele de inspecție din cadrul S.A.F. - A.C.F.Constanța s-a constatat că

în perioada 01.02.2001/31.03.2005 societatea a calculat eronat taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat, prin deducerea taxei pe valoarea adăugată din documente care nu întrunesc condițiile legale de deducere, prin necalcularea și neaplicarea proratei și taxarea eronată a veniturilor realizate din operațiuni scutite fără drept de deducere.

Petenta contestă măsurile dispuse invocând faptul că organul de inspecție a stabilit în mod nelegal obligațiile de plată suplimentare prin interpretarea eronată a dispozițiilor legale aplicabile în speță.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației și a susținerilor părților, au rezultat următoarele:

1. Cu privire la capătul de cerere constând în TVA în sumă de lei aferentă anului 2003:

În fapt, din Raportul de inspecție fiscală din data de06.2005, rezultă că această sumă a fost stabilită suplimentar la control în temeiul prevederilor art.9, alin.2, lit.o, art.23 din Legea nr.345/2002 republicată, privind TVA, coroborat cu art.22.1 și 61, alin.2 din H.G. nr.598/2002, modificată și completată prin H.G. nr.348/2003, ca urmare a faptului că societatea a realizat în această perioadă atât operațiuni taxabile cu drept de deducere cât și operațiuni scutite fără drept de deducere al TVA, respectiv venituri din închirierea și subînchirierea spațiilor comerciale.

Petenta consideră că determinarea TVA deductibile prin aplicarea proratei este o măsură nelegală, susținând în acest sens că prin completarea și depunerea la organul fiscal a deconturilor de TVA aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2003 demonstrează că, în mod tacit a optat pentru taxarea operațiunilor prevăzute la art.9, alin.2, lit.o din Legea nr.345/2002 republicată.

În drept, potrivit dispozițiilor art.9 alin.2 lit.o din Legea nr.345/2002 republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, sunt scutite de TVA veniturile realizate din: "arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile[...]".

Potrivit dispozițiilor art.22¹ din H.G. nr.348/2003 pentru modificarea și completarea Legii nr.345/2002;

"alin.4 Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA care au continuat după data de 01.03.2003 regimul de taxare pentru contractele în derulare, se consideră că au optat tacit pentru regimul de taxare, pentru operațiunile de natura celor prevăzute la art.9, alin.2, lit.o din lege.

Alin.6 Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art.9, alin.2, lit.o din lege. Opțiunea se notifică organelor fiscale teritoriale conform procedurii

descrie la alin.5 și se aplică de la data înscrisă în notificare.”

Din interpretarea acestor dispoziții legale rezultă că veniturile realizate din închirierea bunurilor imobile sunt scutite de tva, iar în situația în care se optează pentru taxarea acestora se impune notificarea organului fiscal.

În speță, se reține că petenta a realizat în anul 2003 venituri din alimentație publică, iar începând cu data de 01.10.2003 și venituri din închirierea spațiilor comerciale. Potrivit dispozițiilor legale susmenționate, veniturile din închirierea bunurilor imobile sunt scutite de TVA.

Având în vedere că la data intrării în vigoare a dispozițiilor legale aplicabile speței, respectiv 01.03.2003, petenta nu avea contracte în derulare, nu se poate considera că în mod tacit a optat pentru taxarea acestor operațiuni, așa cum în mod eronat susține contestatară.

De asemenea nu poate fi luat în considerare ca favorabil în soluționarea cauzei argumentul invocat de petentă potrivit căruia, prin completarea și depunerea deconturilor de TVA la organul fiscal a adus în mod expres la cunoștință acestuia despre opțiunea de taxare a veniturilor scutite.

Așa cum am precizat mai sus, dispozițiile legale aplicabile speței precizează concret care sunt situațiile în care, persoanele impozabile care realizează operațiuni scutite de TVA pot opta pentru taxarea acestora, *respectiv pentru contractele de închiriere aflate în derulare la data de 01.03.2003(art.22^, alin.4 din H.G. nr.348/2003), precum și în situația în care este notificat organul fiscal despre opțiunea de taxare(art.22^, alin.6 din H.G. nr.348/2003).*

În speță se reține că, petenta nu se află în nici una din aceste situații și prin urmare exercitarea dreptului de deducere al TVA se efectuează prin aplicarea proratei, în conformitate cu dispozițiile art.23 din Legea nr.345/2002 privind TVA, republicată, coroborat cu cele ale art.61, alin.1 și 2, lit.c și alin.4 din HG nr.598/2002 privind normele de aplicare al TVA.

Astfel, referitor la exercitarea dreptului de deducere dispozițiile art.23 din lege precizează că:

“alin.1. Dreptul de deducere a TVA 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”.

Pentru stabilirea gradului de utilizare a acestora la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere, prevederile art.61 din HG nr.598/2002, precizează că:

“alin.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:

lit.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 [...]. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se deduce pe bază de pro rată.

alin.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[...]".

În contextul acestor dispoziții legale se reține că, măsura dispusă de organul de control cu privire la stabilirea dreptului de deducere a TVA prin aplicarea **pro ratei**, este întemeiată legal.

Se reține că prin cererea formulată petenta nu contestă cuantumul pro ratei respectiv, 40,24% stabilită de către organul de control, ci faptul că s-a aplicat această metodă pentru exercitarea dreptului de deducere.

Pentru argumentele prezentate, urmează ca cererea formulată de petentă cu privire la suma de lei, reprezentând TVA, să fie respinsă ca neîntemeiată legal.

2. Cu privire la capătul de cerere constând în TVA în sumă de lei, aferentă anului 2004 - Tr.I 2005.

În fapt, din Raportul de inspecție fiscală din data de06.2005, rezultă că această sumă a fost stabilită suplimentar la control în temeiul prevederilor art.141, alin.2, lit.k, art.145, alin.3, din Legea nr.571/2003 republicată, privind Codul fiscal, coroborat cu pct.44 din H.G. nr.44/2004, pentru faptul că societatea a realizat în această perioadă numai operațiuni scutite fără drept de deducere a TVA, respectiv venituri din închirierea și subînchirierea spațiilor comerciale.

Petenta consideră că neacordarea dreptului de deducere a TVA pe motiv că, în notificarea înregistrată la organul fiscal sub nr...../12.12.2003 a fost indicat art.141 alin.2, lit.k din Codul fiscal înainte ca acesta să fie publicat în M.O., este o măsură neîntemeiată și nejustificată din punct de vedere legal. Mai mult, petenta susține că în notificare a precizat în mod expres că optează pentru taxarea veniturilor din închiriere începând cu data de 01.01.2004, dată de la care intrau în vigoare prevederile Codului fiscal.

În drept, potrivit dispozițiilor art.141, alin.2, lit.k, din Legea nr.571/2003 republicată, privind Codul fiscal, sunt scutite de TVA veniturile realizate din:

" arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile[...]".

Potrivit dispozițiilor art.141 alin.3 din același act normativ,

"Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.2 lit.k[...]".

Din interpretarea acestor dispoziții legale rezultă că veniturile realizate din închirierea bunurilor imobile sunt scutite de tva fără drept de deducere, cu excepția cazului în care persoana impozabilă optează pentru taxarea acestora.

În speță, se reține că în anul 2004 și trim.I 2005, societatea a realizat numai venituri din închirierea spațiilor comerciale, operațiuni care potrivit dispozițiilor legale de mai sus, sunt scutite fără drept de deducere.

Scutirea pentru operațiunile de această natură a fost prevăzută și în actul normativ anterior, respectiv Legea nr.345/2002 privind TVA republicată, care a avut aplicabilitate până la data de 31.12.2003.

Începând cu data de 01.01.2004 au intrat în vigoare dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, lege care s-a publicat în M.O. al României în data de 23.12.2003.

Din documentele dosarului se reține că, societatea și-a exprimat opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141, alin.2, lit.k din lege, prin notificarea organului fiscal, așa cum rezultă din adresa înregistrată sub nr...../12.12.2003, precizând că data de la optează pentru taxare este **01.01.2004**, dată la care dispozițiile actului normativ erau în vigoare.

De altfel, așa cum susține petenta în contestație deși actul normativ, respectiv Codul fiscal, a fost publicat oficial în monitor la data de 23.12.2003, proiectul acestuia a fost publicat anterior și pe SITE-ul M.F.P. Așa cum rezultă din cuprinsul notificării, articolul indicat de petentă preluat din proiectul codului fiscal publicat pe SITE, nu a suferit nici o modificare el fiind identic cu cel din Codul fiscal publicat în M.O..

În condițiile în care, în cuprinsul notificării este precizată în mod expres data de la care petenta a optat pentru taxare, respectiv 01.01.2004, dată la care Codul fiscal era în vigoare, iar textul de lege nu a suferit nici o modificare, se reține că, a fost îndeplinită condiția de a comunica organului fiscal în timp util opțiunea pentru taxarea veniturilor din închiriere.

Față de cele prezentate se reține că, organul de control a stabilit că societatea nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere al TVA în sumă de lei, fără să motiveze și să precizeze concret temeiul legal încălcat pentru a justifica măsura dispusă.

Se constată de altfel că în raportul de inspecție fiscală organul de control se rezumă numai la a constata că agentul economic nu îndeplinește condițiile de deducere a TVA, fără să stabilească măsuri de corectare a situației fiscale, așa cum se prevede la pct.44 din normele metodologice de aplicare a codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, potrivit cărora:

"[...]Dacă o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA a facturat în mod eronat cu taxă pe valoarea adăugată[...], prestări de servicii scutite de TVA[...] este obligată să storneze facturile emise[...]".

Pentru argumentele expuse, cererea formulată de petentă pentru capătul de cerere referitor la suma de lei reprezentând TVA urmează a fi admisă, cu consecința anulării parțiale a raportului de inspecție fiscală din data de06.2005 și implicit a deciziei de impunere nr...../.....07.2005.

3.Cu privire la capătul de cerere referitor la suma de lei reprezentând TVA deductibilă aferentă perioadei iunie - decembrie 2003.

În fapt, din Raportul de inspecție din data de06.2005, rezultă că în perioada iunie - decembrie 2003 societatea a achiziționat carburanți auto pe bază de bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice, exercitând dreptul de deducere al TVA în sumă de lei, în condițiile în care bonurile fiscale nu au fost completate conform dispozițiilor legale, în sensul că, nu conțin date referitoare la numărul de înmatriculare al autovehiculului și denumirea cumpărătorului.

Petenta contestă măsura dispusă de organul de control motivând că bonurile fiscale în cauză se regăsesc în arhiva societății, sunt înregistrate în evidența contabilă și fac dovada că achiziționarea de carburanți auto este reală. În plus susține că lipsa elementelor menționate de organul de control nu are relevanță în condițiile în care pentru această faptă societatea a fost sancționată cu amendă.

În drept, incidente speței sunt dispozițiile art.62, alin.1 din H.G. nr.598/2002 privind normele metodologice de aplicare a TVA, potrivit cărora,

"Documentele legale[...], în baza cărora persoanele impozabile pot deduce TVA, sunt:bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform O.U.G. nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului".

Din interpretarea acestor dispoziții legale se reține că agenții economici pot exercita dreptul de deducere al TVA aferentă aprovizionărilor cu carburanți auto pe bază de bonuri fiscale în condițiile în care sunt completate cu elementele prevăzute de legislație.

În speță, se reține că petenta a dedus TVA aferentă aprovizionărilor de carburanți auto în baza bonurilor fiscale emise de unitățile PECO, în condițiile în care acestea nu sunt

completate cu elementele obligatorii prevăzute în mod expres în textul de lege mai sus citat.

În consecință, lipsa de pe bonurile fiscale a elementelor obligatorii prevăzute de lege, conduce la pierderea dreptului de deducere al TVA aferente. Față de cele menționate, motivele invocate de petentă în susținerea cererii sunt neîntemeiate legal.

Față de motivele expuse mai sus, cererea petentei cu privire la suma de lei reprezentând TVA deductibilă, urmează a se respinge ca neîntemeiată legal.

4. Cu privire la capătul de cerere referitor la suma de lei constând în TVA deductibilă înscrisă în factura fiscală nr...../.....12.2003.

În fapt, din actul de control se reține că petenta a dedus TVA înscrisă în F.F. nr...../.....12.2003, emisă de SCF T..... SA, în care s-a consemnat specificația "*amenajări Piața și Piața*". Organul de control a constatat că petenta nu deține deviz de lucrări și contract din care să rezulte ce reprezintă aceste amenajări și dacă acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. În aceste condiții a stabilit că societatea a dedus eronat TVA în sumă de lei, încălcându-se astfel dispozițiile art.22, alin.4, lit.a din Legea nr.345/2002 privind TVA, republicată coroborat cu art.9, alin.7, lit.j din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Petenta contestă măsura dispusă de organul de control susținând că de fapt în baza acestei facturi s-au achiziționat un nr. de de standuri care au fost amplasate în magazinele din Piața și din Piața Acestea au fost înregistrate în evidența contabilă ca standuri, neputând fi vorba de o prestare de servicii așa cum în mod eronat a interpretat organul de control.

În drept, referitor la exercitarea dreptului de deducere al TVA, dispozițiile art.22, alin.4 lit.a din Legea nr.345/2002 privind TVA, republicată, precizează:

"Persoanele înregistrate ca plătitori de TVA au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a).operațiuni taxabile..."

În acest context, se reține că exercitarea dreptului de deducere al TVA se realizează în condițiile în care bunurile și serviciile înscrise în documentele fiscale conduc la realizarea de operațiuni taxabile.

În speță, conform documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- în baza FF nr...../.....12.2003, SC CONSTANTA SRL a achiziționat de la SCF T..... SA un număr de standuri în vederea amenajării spațiilor comerciale situate în Piața și în Piața
- aceste spații comerciale au fost ulterior închiriate în vederea realizării de venituri;

- conform fișei analitice a contului "231 - investiții în curs" aferentă lunii decembrie 2003, rezultă că aceste standuri figurează înregistrate în contabilitatea societății ca atare, în baza articolul contabil "231 - 404";
- de asemenea urmare efectuării inventarierii patrimoniului societății la finele anului 2003, în lista de inventar întocmită de societate, se regăsesc evidențiate la pagina nr.1, pozițiile nr.9 și 10 din listă amenajerile în cauză;

Față de cele prezentate, se reține că organul de control în mod eronat a stabilit că societatea încalcă prevederile legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere al TVA, în condițiile în care textul de lege invocat nu are aplicabilitate în speța de față. Mai mult, în raportul de inspecție fiscală atacat, organul de control invocă încălcarea dispozițiilor art.9, alin.7, lit.j din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit. Textul de lege invocat se referă la cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil, respectiv,

"cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii".

În speță nu poate fi vorba de înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli, atâta timp cât obiectul tranzacției se regăsește înregistrat în contul de investiții în curs, respectiv " ct. 231" și în plus operațiunea are la bază un document fiscal și anume factura fiscală nr...../.....12.2003, despre care în actul de control nu se face nici o precizare cum că aceasta nu ar îndeplini condițiile de document justificativ.

În aceste condiții, așa cum de altfel rezultă și din conținutul actului atacat, organul de control nu a întreprins toate demersurile și nu a efectuat o verificare adecvată pentru a stabili realitatea operațiunilor consemnate în factura fiscală nr...../.....12.2003 emisă de SCF T..... SA către SC CONSTANTA SRL.

Pentru motivele prezentate, se reține că măsura dispusă de către organul de control cu privire la acest capăt de cerere nu are temei legal, fapt pentru care pe cale de consecință urmează a se admite contestația petentei, cu consecința desființării parțiale a raportului de inspecție fiscală din data de06.2005 și a deciziei de impunere nr...../.....07.2005.

Având în vedere că operațiunea consemnată în FF nr...../.....12.2003 a fost înregistrată în evidența contabilă în anul 2003, perioadă în care societatea a realizat atât operațiuni taxabile cât și operațiuni scutite de TVA, pentru care, așa cum am arătat la punctul 1 al prezentei decizii, societatea nu a notificat organul fiscal cu privire la

opțiunea de taxare, situație în care s-a impus aplicarea pro ratei, urmează ca punctul din raportul de inspecție fiscală referitor la suma de lei reprezentând TVA să se desființeze. Urmare desființării, la reverificare organul de control va stabili valoarea TVA deductibile prin aplicarea pro ratei stabilite prin actul de control, respectiv 40,42%.

5.Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei, aferente TVA stabilită suplimentar.

Având în vedere că prin soluțiile pronunțate se modifică cuantumul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control pentru perioada 2003 - martie 2005, și implicit baza de calcul pentru obligațiile fiscale accesorii acesteia, pe cale de consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr...../.....07.2005 precum și Raportul de inspecție din06.2005 pentru accesoriile contestate, respectiv: **dobânzi în sumă de lei precum și penalități de întârziere în cuantum de lei.**

La reverificare se vor calcula obligațiile fiscale accesorii datorate de petentă în funcție de debitele care se vor stabili.

6.Cu privire la cererea petentei referitoare la constatarea organului de control având ca obiect Contractul de împrumut nr...../.....10.2004, se reține că,

potrivit dispozițiilor art.174(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat exercitarea căii administrative de atac se poate face "**împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale**", coroborat cu dispozițiile art.175 (2) din același act normativ potrivit cărora,

"Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ atacat...".

Constatările referitoare la Contractul de împrumut nu se constituie în sume sau măsuri stabilite prin raportul de inspecție fiscală atacat și nu pot face obiectul soluționării pe fond a cererii formulate de petentă în acest sens.

Pentru aceste motive, contestația petentei cu privire la acest capăt de cerere se va respinge ca fiind fără obiect.

Pentru considerentele arătate, în temeiul dispozițiilor art.178,art.185 din O.G. nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Admiterea contestației cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr...../.....07.2005 și a Raportului de inspecție din06.2005 pentru suma de lei, reprezentând TVA stabilit suplimentar.

2. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației pentru suma de lei, reprezentând TVA stabilit suplimentar.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr...../.....07.2005 și a Raportului de inspecție din06.2005 pentru suma totală de lei, reprezentând:

-..... lei - dobânzi aferente T.V.A.;

-..... lei - penalități de întârziere aferente T.V.A.;

-..... lei - TVA,

urmând a se întocmi un nou raport de inspecție și o nouă decizie de impunere prin care se vor recalcula aceste obligații pentru aceeași perioadă și care vor avea în vedere strict considerentele prezentei decizii.

4. Respingerea ca fără obiect a contestației formulată de petentă referitoare la constatarea cu privire la contractul de împrumut nr...../.....10.2004.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, conform art.187 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV
VASILICA MIHAI**

G.D/5 EX.
12.08.2005