

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr. ____ / ____ 2005
privind solutionarea contestatiei depusa de
SOCIETATEA X S.A.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Direcția de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SOCIETATEA X S.A.** împotriva Deciziei de impunere din 23.03.2005 încheiată de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Direcția de inspecție fiscală.

Contestația are ca obiect sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dobânzi aferente și penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 176 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data întocmirii deciziei de impunere, respectiv 23.03.2005 și în raport de data înregistrării contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 20.04.2005, așa cum rezultă din amprenta stampilei registraturii aplicată pe contestație.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 174 și art. 178 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SOCIETATEA X S.A. contestă măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili - Direcția de inspecție fiscală prin decizia de impunere din 23.03.2005, precizând următoarele:

A. Cauzei ii sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

Pentru perioada 01.01.1999 - 14.03.2000: art. 2, art. 6, art. 18, art. 19 si art. 20 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 4.13 si pct. 10.12 din Normele de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 3/1992 aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 512/1998, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru perioada 15.03.2000 - 31.05.2002: art. 2, art. 6, art. 18, art. 19 si art. 20 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 4.14 si pct. 10.16 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru perioada 01.06.2002 - 31.12.2003: art. 1, art. 9 si art. 22 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 61 din Normele de aplicare a legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru perioada 01.01.2004 - 30.09.2004: art. 126, art. 141, art. 145 si art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 52¹ din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

B. Organele de inspectie fiscala in mod eronat au stabilit dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pe baza de pro rata si nu pe principiul alocarii directe, asa cum a procedat societatea, intrucat:

Asa cum se precizeaza si in raportul de inspectie fiscala, in perioada supusa verificarii, 01.01.1999 - 30.09.2004, societatea a desfasurat doua tipuri de activitati: o activitate specifica, respectiv efectuarea si gestionarea investitiilor financiare, scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere si o activitate de administrare si inchiriere a imobilelor aflate in patrimoniul societatii, supusa taxei pe valoarea adaugata, pentru care societatea s-a inregistrat ca platitoare de TVA.

Avand in vedere tratamentul diferit din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aplicabil celor doua tipuri de operatiuni desfasurate, societatea si-a organizat contabilitatea pe doua centre de profit, in asa fel incat sa poata delimita intrarile si iesirile de bunuri si servicii aferente fiecarei operatiuni in parte si implicit sa poata determina taxa pe valoarea adaugata de dedus.

Astfel, in perioada supusa verificarii societatea a determinat dreptul de deducere a taxei pe baza principiului alocarii directe a achizitiilor in functie de destinatia acestora, respectiv pentru realizarea de operatiuni taxabile si pentru realizarea de operatiuni scutite fara drept de deducere, inscriind in jurnalul pentru cumparari si exercitandu-si dreptul de deducere doar pentru achizitiile destinate realizarii de operatiuni taxabile, dupa urmatorul mecanism:

1. Utilitatile

Imobilele administrate de societate sunt partial inchiriate, aproximativ 73%, partial utilizate ca spatiu pentru desfasurarea activitatii proprii, aproximativ 27%. Din aceasta cauza, toate achizitiile de utilitati legate de aceste imobile, respectiv servicii de telecomunicatii, ascensor, paza, curatenie, furnizare de energie electrica si termica, au fost inregistrate in fiecare an in jurnalele lunare pentru cumparari si alocate de societate in functie de utilizatorul final al acestora:

- societatea a dedus taxa aferenta cotei parti din achizitiile de bunuri si servicii de acest gen (utilitati), consumate in final de clienti - chiriasi si refacturate acestora in regim de taxare;

- societatea nu a dedus taxa aferenta cotei parti din achizitiile de bunuri si servicii de acest gen (utilitati), consumate in final de societate, aceste achizitii fiind aferente spatiului in care societatea isi desfasoara activitatea specifica, autorizata, generatoare de operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere (efectuarea si gestionarea investitiilor financiare). TVA aferenta acestor achizitii a fost inregistrata de la inceput in conturile de cheltuieli ale societatii.

Societatea a aplicat acest mod de exercitare a dreptului de deducere a taxei aferenta utilitatilor, pe baza alocarii directe, tinand cont de urmatoarele prevederi legale:

Pentru perioada 01.01.1999 - 31.05.2002 societatea a fost inregistrata ca platitoare de TVA si a tinut o evidenta contabila separata doar pentru partea din gestiune prin care s-a desfasurat activitatea taxabila, de administrare si inchiriere a imobilelor, in conformitate cu prevederile pct. 4.13 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998, aplicabile in perioada 01.01.1999 - 14.03.2000 si pct. 4.14 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 aplicabile in perioada 15.03.2000 - 31.05.2002. In aceasta perioada, societatea a dedus doar taxa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate operatiunilor de administrare si inchiriere a imobilelor, pentru care a fost inregistrata ca platitoare de TVA.

Pentru perioada 01.06.2002 - 30.09.2004, societatea a respectat prevederile aplicabile persoanelor impozabile mixte, respectiv prevederile art. 61 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, aplicabile in perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 si art. 147 din Legea nr. 571/2003, aplicabile in perioada 01.01.2004 - 30.09.2004. Aceste acte normative

prevad in mod explicit faptul ca dreptul de deducere a taxei trebuie exercitat pe principiul alocarii directe, in functie de destinatia bunurilor si serviciilor achizitionate.

Astfel, actele normative mentionate anterior, prevedeau faptul ca deductibilitatea taxei se exercita in functie de destinatia bunurilor si serviciilor achizitionate, dupa cum urmeaza:

- in cazul achizitiilor de bunuri si servicii destinate exclusiv realizarii de operatiuni taxabile, sau alte operatiuni cu drept de deducere, taxa aferenta se deduce integral;

- in cazul achizitiilor de bunuri si servicii destinate exclusiv realizarii de operatiuni scutite fara drept de deducere, taxa aferenta nu se deduce ;

- doar in cazul achizitiilor de bunuri si servicii ce nu pot fi alocate dupa criteriile de mai sus, destinate atat realizarii de operatiuni cu drept de deducere cat si de operatiuni fara drept de deducere, taxa aferenta este deductibila in baza pro ratei.

Ori, si in aceasta perioada societatea a dedus integral doar taxa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii (utilitati) destinate operatiunilor de administrare si inchiriere a imobilelor.

In cazul acestor utilitati refacturate clientilor in perioadele 01.01.1999 - 31.05.2002 si 01.01.2004 - 30.09.2004, organele de inspectie fiscala au respins dreptul de deducere a taxei pe motiv ca societatea nu si-a exercitat dreptul de deducere pe baza de criterii specifice si nu a intocmit jurnale pentru cumparari separate.

Desi nu a intocmit doua jurnale pentru cumparari separate, respectiv unul pentru utilitatile refacturate, pentru care taxa a fost considerata ca fiind deductibila si unul pentru utilitatile proprii, pentru care taxa nu a fost dedusa, totusi societatea a inregistrat in jurnalul pentru cumparari, in mod distinct, atat valoarea utilitatilor refacturate (baza de impozitare si taxa aferenta, dedusa), cat si valoarea utilitatilor pentru activitatea financiara, aceasta valoare incluzand taxa aferenta, nededusa.

Pentru reflectarea corecta a activitatii pe cele doua centre de profit, societatea a adoptat un plan de conturi distinct, cel putin in ceea ce priveste conturile de venituri si cheltuieli, pentru fiecare activitate, iar fiecare cont a fost utilizat constant in scopul pentru care a fost creat.

Este nerelevant faptul ca societatea nu a utilizat trei jurnale pentru cumparari diferite, in conditiile in care prin utilizarea unui singur jurnal s-a ajuns la acelasi rezultat: evidentierea taxei pe care societatea avea dreptul sa o deduca, ca urmare a alocarii achizitiilor de bunuri si servicii pe destinatii finale, destinate realizarii de operatiuni taxabile / destinate realizarii de operatiuni scutite fara drept de deducere.

Nu rezulta de ce organele de inspectie fiscala au admis deductibilitatea taxei aferenta achizitiilor de utilitati refacturate clientilor doar pentru perioada 01.06.2002 - 31.12.2003, in conditiile in care si in celelalte perioade erau aplicabile aceleasi principii referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe baza de alocare a achizitiilor de bunuri si servicii.

2. Reparatiile curente si lucrarile de intretinere la cladiri

Asa cum s-a mentionat anterior societatea si-a organizat contabilitatea pe doua centre de profit, iar achizitiile de bunuri si servicii au fost inregistrate in functie de destinatia acestora.

Pe cale de consecinta, societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei in baza acestui principiu intrucat in perioada 01.01.1999 - 31.05.2002 s-a inregistrat ca platitoare de taxa doar pentru partea prin care a desfasurat operatiuni taxabile, iar in perioada 01.06.2002 - 30.09.2004 si-a exercitat dreptul de deducere pe baza alocarii directe.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea a considerat ca aceste achizitii de bunuri si servicii, constand in reparatii curente si lucrari de intretinere la cladiri, sunt destinate integral activitatii de administrare si inchiriere a imobilelor, fapt pentru care si-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei aferenta acestor intrari.

Astfel, serviciile mai sus mentionate nu au fost refacturate ca atare chiriilor, inasa contravaloarea acestora a fost recuperata de la clienti prin chirie. Ori, in situatia in care taxa aferenta acestor achizitii a fost recuperata prin taxa aferenta chiriei, societatea avea dreptul sa isi exercite integral dreptul de deducere a taxei aferenta serviciilor constand in reparatii curente si lucrari de intretinere la cladiri.

Chiar si in situatia in care s-ar considera ca aceste achizitii sunt destinate atat realizarii de operatiuni taxabile, cat si realizarii de operatiuni scutite fara drept de deducere, societatea ar fi avut dreptul sa deduca taxa aferenta pe baza aceluiasi principiu al alocarii directe, avand in vedere ca se poate face o astfel de alocare a acestor servicii in functie de destinatia spatiilor: pentru inchiriere aproximativ 73% si pentru desfasurarea activitatii proprii aproximativ 27%.

3. Alte achizitii de bunuri si servicii

In perioada 01.01.1999 - 31.05.2002 societatea nu era inregistrata ca platitoare de taxa pentru partea prin care a desfasurat operatiuni scutite si implicit nu si-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferenta intrarilor destinate realizarii de astfel de operatiuni scutite, iar pentru perioada 01.06.2002 - 30.09.2004 societatea nu si-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferenta intrarilor destinata realizarii de operatiuni scutite, determinate conform principiului alocarii directe.

Prin urmare, taxa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate exclusiv activitatii specifice a societatii, scutita fara drept de deducere, materiale de birotica, publicitate, protocol, etc., nu a fost dedusa, fiind inregistrata de la inceput in conturile de cheltuieli. Aceste achizitii nu au fost inregistrate in jurnalele de cumparari intocmite de societate pentru fiecare an.

Utilizarea unei alte metode de inregistrare in contabilitate a taxei deductibila / nedeductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii nu trebuie sa influenteze aplicabilitatea principiilor generale privind exercitarea dreptului de deducere a taxei, mai ales in situatia in care rezultatul final a fost acelasi: taxa nedeductibila a fost inregistrata in conturile de cheltuieli, in timp ce in contul 4426 - "taxa pe valoarea adaugata deductibila" a ramas inregistrata doar taxa pentru care societatea a avut drept de deducere.

Desi societatea a utilizat inregistrari contabile diferite, organele de inspectie fiscala au omis sa precizeze in raportul de inspectie fiscala acest mod de inregistrare in contabilitate a taxei si implicit nu au precizat faptul ca societatea nu a dedus taxa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate realizarii de operatiuni specifice, scutite de taxa fara drept de deducere (achizitii de materiale de birotica, publicitate, protocol, etc.), cu toate ca si in aceste cazuri a existat o taxa facturata de furnizori si prestatori, taxa neevidentiata insa de societate in contul 4426 - "taxa pe valoarea adaugata deductibila", ci direct in conturile de cheltuieli.

C. Potrivit prevederilor actelor normative de baza ce reglementau taxa pe valoarea adaugata in perioada supusa verificarii, TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii poate fi dedusa daca aceste bunuri si servicii sunt utilizate in vederea realizarii de operatiuni taxabile si daca exista documente justificative in acest sens. Ori, societatea a indeplinit aceste conditii.

Asa cum se recunoaste si in raportul de inspectie fiscala societatea a realizat operatiuni taxabile din activitatea de administrare a imobilelor, respectiv a inregistrat venituri taxabile atat din inchirieri cat si din refacturarea cotelor parti din serviciile conexe ce revin chiriasilor conform prevederilor contractuale.

Prin urmare, taxa dedusa de societate aferenta achizitiilor de bunuri si servicii constand in telecomunicatii, ascensor, paza, curatenie, furnizare de energie electrica si termica a fost recuperata prin taxa colectata de la clienti (chiriasi) ca urmare a refacturarii acestor bunuri si servicii in regim de taxare, conform clauzelor contractuale, iar taxa dedusa de societate, aferenta achizitiilor de bunuri si servicii privind reparatiile curente si lucrarile de intretinere la cladiri a fost recuperata

prin taxa colectata de la clienti (chiriasi) ca urmare a facturarii chiriei. Aceste bunuri si servicii nu puteau fi refacturate ca atare chiriasilor intrucat reparatiile si lucrarile de intretinere a imobilelor cad in sarcina proprietarilor, conform prevederilor legale in materie.

De altfel, asa cum rezulta si din anexele 46 - 51 la raportul de inspectie fiscala, in perioada supusa verificarii societatea a inregistrat permanent in deconturile lunare de TVA, taxa pe valoarea adaugata de plata ceea ce dovedeste faptul ca taxa dedusa de societate a fost recuperata integral de la clienti (de la consumatorii finali).

In ceea ce priveste cea de a doua conditie mentionata anterior, societatea a dedus taxa in cauza in baza unor documente legale si corect intocmite, fapt necontestat de organele de inspectie fiscala, avand in vedere faptul ca prin raportul de inspectie fiscala nu s-au constatat nereguli in acest sens.

D. Conform prevederilor legale aplicabile in perioada supusa verificarii, taxa trebuia dedusa pe baza de pro rata numai in cazul in care nu se poate face o alocare directa, respectiv in cazul in care bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate atat pentru realizarea de operatiuni taxabile, cat si pentru realizarea de operatiuni scutite fara drept de deducere.

Ori, in conditiile in care cea mai mare parte a bunurilor si serviciilor achizitionate de societate au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile, iar taxa aferenta acestor achizitii a fost recuperata integral prin taxa colectata de la clienti, nu rezulta de ce societatea ar trebui sa deduca taxa aferenta achizitiilor in baza unei pro rate anuale, determinata dupa niste criterii care nu tin cont de principiile de baza referitoare la exercitarea dreptului de deducere a taxei.

Toate actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii prevedeau foarte clar faptul ca taxa deductibila trebuia sa fie determinata in raport cu participarea bunurilor si serviciilor achizitionate la realizarea de operatiuni taxabile.

E. Modul de calcul utilizat de organele de inspectie fiscala pentru determinarea pro ratei, venituri din activitati taxabile / total venituri, este incorect, fiind de natura sa aduca grave prejudicii societatii.

Astfel, valoarea pro ratei pentru fiecare an in parte a fost incorect stabilita, avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala au luat in considerare, la numitor, toate veniturile inregistrate de societate, inclusiv veniturile din dobanzi la depozitele proprii ale societatii, veniturile din diferente de curs valutar, veniturile din penalitati, veniturile din provizioane, veniturile din dividende, veniturile din reevaluare.

Potrivit prevederilor art. 2 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, aplicabile in perioada 01.01.1999 - 14.03.2000, art. 2 din

Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 aplicabile in perioada 15.03.2000 - 31.05.2002, art. 1 din Legea nr. 345/2002, aplicabile in perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 si art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile in perioada 01.01.2004 - 30.09.2004, in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind livrarile de bunuri, prestarile de servicii si operatiunile asimilate livrarilor de bunuri sau prestarilor de servicii.

Ori, veniturile din dobanzi la depozitele proprii ale societatii, veniturile din diferente de curs valutar, veniturile din penalitati, veniturile din provizioane, veniturile din dividende si veniturile din reevaluari nu reprezinta contravaloarea unor livrari de bunuri sau prestari de servicii si nici nu sunt asimilate acestora, astfel incat nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si implicit nu trebuie incluse la calculul pro ratei.

F. Organele de inspectie fiscala au aplicat pro rata pe fiecare an doar asupra taxei deductibila evidentiata de societate si nu asupra taxei facturata de furnizori si prestatori, asa cum prevedeau actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii. Astfel, la determinarea taxei deductibila pe baza de pro rata, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont si de taxa nededusa de societate inregistrata de la inceput in conturile de cheltuieli.

Ori, tinand cont de prevederile art. 7 din ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in exercitarea rolului sau activ, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a examina in mod obiectiv starea de fapt fiscala, de a utiliza toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a societatii.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 15.03.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Directia de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Obiectul de activitate asa cum rezulta din statutul si contractul societatii il constituie "administrarea si gestionarea portofoliului propriu de valori mobiliare, efectuarea de investitii in valori mobiliare in conformitate cu reglementarile in vigoare, mobilizarea resurselor financiare disponibile de la persoanele fizice si persoanele juridice si plasarea acestora in valori mobiliare" - cod clasificare CAEN 6523; alte tipuri de intermediari financiare, respectiv servicii ale companiilor de investitii, servicii pentru distribuirea fondurilor de investitii.

Conform prevederilor stipulate in statutul si contractul societatii, aceasta functioneaza pe baza unui contract de administrare a portofoliului incheiat cu Societatea Y S.A.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Perioada supusa verificării: 01.01.1999 - 30.09.2004

Societatea X S.A. desfasoara o activitate specifica, autorizata, avand ca rezultat operatiuni scutite de TVA, fapt reglementat de art. 6 alin. (1) lit. A pct. g din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, art. 6 alin. (1) lit. A pct. g din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 9 alin. (2) lit. c pct. 4 din Legea nr. 345/2002 si art. 141 alin. (2) lit. c din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, Societatea X S.A. realizeaza operatiuni supuse taxei inregistrand venituri din administrarea activelor imobiliare din patrimoniu, respectiv inchirierea spatiilor din imobilele detinute si diverse prestari de servicii si livrari de bunuri catre terti, in legatura cu aceste spatii.

Activitatea de administrare imobiliara se desfasoara in baza contractelor de inchiriere incheiate cu terti in care se prevede ca obligatie de plata a acestora catre Societatea X S.A., o suma reprezentand chiria datorata, stabilita in functie de suprafata din imobil data in folosinta si o suma reprezentand contravaloarea cotei parti din serviciile de telecomunicatii, ascensor, paza, curatenie, furnizare de energie electrica si termica, etc., revenind chirasului, stabilita de catre Societatea X S.A. in urma calculelor efectuate asupra datoriei totale catre furnizori, inregistrata si achitata initial acestora de Societatea X S.A..

Societatea a inregistrat veniturile realizate urmare derularii contractelor de inchiriere in baza facturilor intocmite catre clienti, separat pentru sumele incasate din chirii, cont 706 - "venituri din redevente, locatii de gestiune si chirii" si pentru sumele incasate din livrarea de bunuri si servicii in legatura cu spatiile inchiriate, cont 708 - "venituri din activitati diverse", analitic "utilitati specifice activitatii imobiliare".

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii:

Societatea X S.A. a intocmit cate un singur jurnal pentru cumparari in fiecare an din cadrul perioadei supusa inspectiei fiscale in care a inregistrat documente - facturi fiscale - pentru diverse bunuri si servicii achizitionate de la furnizori din tara si pentru comisionul de administrare datorat catre S.C. Y S.A., conform contractului.

TVA inscrisa in facturile de achizitie a fost dedusa, iar modul in care societatea si-a exercitat dreptul de deducere este prezentat in continuare.

A.1. Perioada 01.01.1999 - 31.05.2002

Din verificarile efectuate asupra documentelor inscrise in jurnalul pentru cumparari a rezultat ca acestea se refera atat la bunuri cat si la servicii achizitionate de Societatea X S.A. in legatura cu administrarea imobilelor din patrimoniu, respectiv servicii de telecomunicatii, ascensor, paza, curatenie, furnizare de energie electrica si termica, reparatii curente si lucrari de intretinere la cladiri, a caror contravaloare a fost inclusa in cheltuielile pentru exploatare la valoarea de achizitie, mai putin TVA.

Urmare analizarii bunurilor si serviciilor achizitionate, inscrise in jurnalul pentru cumparari s-a constatat ca in perioada 01.01.1999 - 31.05.2002 o parte au avut ca destinatie decontarea ca atare catre terti, in baza contractelor de inchiriere incheiate, urmare a recalcularii cotei parti aferente fiecarui client. Contravaloarea acestora, inclusa initial in cheltuielile Societatea X S.A. si pentru care aceasta a dedus TVA, se regaseste ca atare in facturile intocmite catre divesri clienti, persoane fizice si juridice, si a fost preluata in contul "venituri din activitati diverse", analitic "utilitati specifice activitatii imobiliare". Pentru aceste sume facturate Societatea X S.A. a colectat TVA conform prevederilor legale.

Astfel, din totalul reprezentand TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii inregistrate in jurnalul pentru cumparari in perioada 01.01.1999 - 31.05.2002 si evidentiata de societate in contul 4426 - "taxa pe valoarea adaugata deductibila", o suma se regaseste ca TVA colectata inscrisa in facturile catre terti, aferenta bunurilor si serviciilor revandute de Societatea X S.A., in cadrul activitatii de administrare imobiliara.

S-a constatat ca suma reprezentand TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate de Societatea X S.A., evidentiata in jurnalul de cumparari si dedusa integral nu se regaseste ca TVA colectata aferenta utilitatilor refacturate, aceste bunuri si servicii fiind destinate pentru asigurarea desfasurarii propriei activitati specifice a societatii, respectiv pentru operatiuni scutite de TVA.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X S.A. a inregistrat in jurnalul pentru cumparari intocmit pentru fiecare an in parte, in cadrul perioadei analizate, achizitii de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau dreptul de deducere cat si celor care nu dau drept de deducere.

Avand in vedere prevederile art. 20 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, art. 20 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a

Guvernului nr. 17/2000, pct. 10.12 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998, pct. 10.16 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000, pe baza datelor inscrise in balantele de verificare intocmite pentru anii 1998, 1999, 2000 si 2001, organele de inspectie fiscala au determinat cuantumurile pro ratei pentru acesti ani luand in calcul suma veniturilor realizate de Societatea X S.A. din operatiuni supuse taxei, respectiv veniturile din vanzare marfuri, din chirii si din vanzarea de bunuri si prestarea de servicii decontate tertilor in cadrul activitatii de administrare imobiliara, raportata la suma veniturilor totale realizate.

Pentru determinarea dreptului de deducere a TVA aferenta intrarilor pe perioada 01.01.1999 - 31.05.2002, organele de inspectie fiscala au procedat astfel:

1. Anii 1999, 2000, 2001

1.1 pentru lunile ianuarie - noiembrie, in cadrul fiecarui an, s-a determinat total TVA de dedus urmare aplicarii pro ratei provizorie, calculata pentru anul anterior, asupra total TVA deductibila inregistrata in aceasta perioada, stabilindu-se TVA neadmisa la deducere.

1.2 pentru luna decembrie, in cadrul fiecarui an, s-a calculat:

1.2 a) TVA de dedus, conform pro rata definitiva determinata pentru fiecare an in parte aplicata asupra TVA deductibila inregistrata in luna decembrie a fiecarui an;

1.2 b) valoarea TVA de dedus, aferenta regularizarii TVA de dedus pe primele 11 luni ale fiecarui an determinata conform pro ratei provizorie, urmare aplicarii pro ratei definitive, calculata pentru fiecare an asupra TVA deductibila inregistrata pe primele 11 luni din an;

1.2 c) total TVA de dedus in luna decembrie a fiecarui an, prin insumarea valorilor TVA de dedus determinate asa cum s-a precizat la pct. 1.2 a) si 1.2 b), stabilindu-se TVA neadmisa la deducere in luna decembrie;

1.2 d) prin insumarea valorilor determinate pentru 11 luni si pentru luna decembrie, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anii 1999, 2000 si 2001 TVA de dedus, respectiv TVA neadmisa la deducere, conform anexelor 36 - 38.

2. Anul 2002

Pentru lunile ianuarie - mai s-a aplicat pro rata provizorie, calculata pentru anul anterior, asupra total TVA deductibila inregistrata in aceasta perioada si s-a determinat total TVA de dedus, stabilid TVA neadmisa la deducere.

A.2. Perioada 01.06.2002 - 31.12.2003

Din verificarea efectuata asupra documentelor inscrise in jurnalul pentru cumparari, intocmit de Societatea X S.A. in baza aceluiasi principiu avut in vedere si prezentat organelor de inspectie fiscala: evidentierea TVA aferenta activitatii impozabile, respectiv

administrarea imobilelor din patrimoniu, a rezultat ca si in perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 societatea a achizitionat bunuri si servicii a caror contravaloare a fost inclusa in cheltuielile pentru exploatare, mai putin TVA aferenta care a fost dedusa integral.

Urmare analizarii acestor bunuri si servicii, organele de inspectie fiscala au constatat ca parte din acestea au fost destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere a TVA fiind facturate clientilor in baza contractelor de inchiriere incheiate. Societatea a evidenciat veniturile realizate din aceasta activitate si de asemenea, TVA colectata aferenta.

In perioada 01.06.2002 - 31.12.2003, bunurile si serviciile achizitionate cu TVA aferenta dedusa integral, au avut ca destinatie realizarea de operatiuni care dau drept de deducere, pentru care a putut fi determinata TVA aferenta pe baza datelor regasite in facturile intocmite de Societatea X S.A. si realizarea atat de operatiuni cu drept de deducere cat si operatiuni fara drept de deducere pentru care a putut fi determinata TVA aferenta.

Avand in vedere prevederile art. 61 alin. (2) lit. a si lit. c din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, in vederea stabilirii sumei reprezentand dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate de societatea X in perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 organele de inspectie fiscala au procedat astfel:

1. Anul 2002

1.1 In baza art. 61 alin. (2) lit. a din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 s-a admis integral la deducere pe perioada 01.06. - 31.12.2002 suma reprezentand TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate a caror destinatie pentru operatiuni taxabile in sensul TVA a fost stabilita in momentul facturarii catre terti.

1.2 S-a determinat suma reprezentand TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere cat si celor care nu dau drept de deducere pentru care conform art. 61 alin. (2) lit. c dreptul de deducere se stabileste pe baza de pro rata.

Urmare aplicarii prevederilor art. 61 alin. (5) si alin. (6) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, organele de inspectie fiscala au procedat astfel:

1.3 Pentru lunile iunie - noiembrie s-a determinat:

1.3 a) TVA de dedus conform art. 61 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, urmare aplicarii pro rata provizorie, calculata pentru anul anterior si utilizata pana la 31.05.2002, asupra TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere cat si celor care nu dau drept de deducere, determinata asa cum s-a aratat la pct. 1.2;

1.3 b) total TVA de dedus prin insumarea TVA de dedus conform art. 61 alin. (2) lit. a din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, stabilita asa cum s-a aratat la pct. 1.1, cu TVA de dedus conform art. 61 alin. (2) lit. C, rezultand TVA neadmisa la deducere;

1.4 S-a determinat pro rata definitiva pe anul 2002: 5,30%.

1.5 Pentru luna decembrie s-a determinat:

TVA de dedus conform art. 61 alin. (2) lit. c Hotararea Guvernului nr. 598/2002 in suma de 783 lei, urmare aplicarii pro rata definitiva calculata pe anul 2002 asupra TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, cat si celor care nu dau drept de deducere, determinata asa cum s-a aratat la pct. 1.2;

1.5 b) suma reprezentand TVA de dedus urmare aplicarii pro ratei definitive calculata pentru anul 2002 asupra TVA deductibila inregistrata in lunile ianuarie - mai 2002;

1.5 c) suma reprezentand regularizarea pe baza de pro ratei definitive a TVA de dedus;

1.5 d) TVA de dedus in perioada iunie - noiembrie conform art. 61 alin. (2) lit. c din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, urmare aplicarii pro rata definitiva calculata pentru anul 2002 asupra TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere cat si celor care nu dau drept de deducere;

1.5 e) suma reprezentand regularizarea pe baza de pro rata definitiva calculata pe anul 2002 a TVA de dedus in perioada iunie - noiembrie;

1.5 f) total TVA de dedus in luna decembrie.

1.6 Prin insumarea valorilor determinate pentru lunile iunie - noiembrie si pentru luna decembrie, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 01.06. - 31.12.2002 TVA de dedus, respectiv TVA neadmisa la deducere.

2. Anul 2003

2.1 In baza art. 61 alin. (2) lit. a din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 s-a admis integral la deducere suma reprezentand TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate a caror destinatie pentru operatiuni taxabile in sensul TVA a fost stabilita in momentul facturarii catre terti.

2.2 S-a determinat suma reprezentand TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni cu drept de deducere cat si celor care nu dau drept de deducere, pentru care, conform art. 61 alin. (2) lit. c din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 dreptul de deducere se stabileste pe baza de pro rata

2.3 Pe baza datelor din balantele contabile intocmite de societate pe anul 2003, s-a determinat pro rata definitiva pe anul 2003: 4.87%.

2.4 Pentru lunile ianuarie - noiembrie s-a determinat:

2.4 a) TVA de dedus urmare aplicarii pro ratei provizorie, calculata pentru anul anterior, asupra TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere cat si celor care nu dau drept de deducere;

2.4 b) total TVA de dedus, prin insumarea TVA de dedus conform art. 61 alin. (2) lit. a din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, cu TVA de dedus conform art. 61 alin. (2) lit. c din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, rezultand TVA neadmisa la deducere.

2.5 Pentru luna decembrie s-a determinat:

2.5 a) TVA de dedus conform art. 61 alin. (2) lit. c din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, urmare aplicarii pro ratei definitive asupra TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere cat si celor care nu dau drept de deducere;

2.5 b) TVA de dedus aferenta regularizarii TVA de dedus pe primele 11 luni ale anului 2003, urmare aplicarii pro ratei definitive asupra TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate atat realizarii de operatiuni care dau drept de deducere cat si celor care nu dau drept de deducere;

2.5 c) total TVA de dedus in luna decembrie 2003.

1.6 Prin insumarea valorilor determinate pentru lunile ianuarie - noiembrie si pentru luna decembrie, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul 2003 TVA de dedus si TVA neadmisa la deducere.

A.3 Perioada 01.01 - 30.09.2004

Din verificarea documentelor inscrise in jurnalul pentru cumparari intocmit de Societatea X S.A. a rezultat ca si in aceasta perioada societatea a achizitionat bunuri si servicii a caror contravaloare a fost inclusa in cheltuielile pentru exploatare, mai putin TVA aferenta care a fost dedusa integral.

In urma analizarii acestor bunuri si servicii, organele de inspectie fiscala au constatat ca doar o parte din acestea au fost destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere a TVA, fiind facturate clientilor in baza contractelor de inchiriere incheiate. Societatea a evidentiat veniturile realizate din aceasta activitate si de asemenea, TVA colectata aferenta.

In baza sumelor inscrise in facturile fiscale intocmite de societatea X si preluatele in balantele de verificare in contul 708 - "venituri din activitati diverse", analitic "utilitati specifice activitatii

imobiliare”, respectiv in contul 4427 - “taxa pe valoarea adaugata”, organele de inspectie fiscala au determinat suma de 135.139 lei reprezentand TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate inregistrate in jurnalul pentru cumparari a caror destinatie pentru operatiuni taxabile in sensul TVA a fost stabilita in momentul facturarii catre terti.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca diferenta dintre valoarea totala a TVA deductibila, respectiv dedusa de societate in aceasta perioada, si valoarea TVA dedusa aferenta bunurilor si serviciilor facturate tertilor, reprezinta TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate, destinate atat asigurarii bunei desfasurari a propriei activitati a societatii X cat si bunurilor si serviciilor ce nu au fost destinate tertilor si au stabilit aceasta diferenta.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca in perioada 01.01. - 30.09.2004 TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate, evidentiata de contestatoare in registrul de cumparari intocmit de Societatea X S.A., au avut ca destinatie realizarea de operatiuni care dau drept de deducere, pentru care a putut fi determinata TVA aferenta si realizarea atat de operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni care nu dau drept de deducere pentru care a putut fi determinata TVA aferenta.

Avand in vedere prevederile art. 147 alin. (3), alin. (5) si alin. (8) din Legea nr. 571/2003 si urmare constatarii faptului ca intrarile de bunuri si servicii evidentiata in singurul jurnal pentru cumparari intocmit de societate in perioada 01.01. - 30.09.2004 au avut ca destinatie atat realizarea de operatiuni care dau drept de deducere cat si de operatiuni care nu dau drept de deducere, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X S.A. nu ii sunt aplicabile prevederile art. 147 alin. (3) din Legea nr. 571/2003.

In vederea determinarii dreptului de deducere a TVA aferenta intrarilor de bunuri si servicii pe primele 9 luni ale anului 2004, in baza art. 147 alin. (5) si alin. (8) din Legea nr. 571/2003, organele de inspectie fiscala au aplicat pro rata provizorie, calculata pentru anul 2003, asupra TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate de Societatea X S.A., determinandu-se astfel TVA de dedus si TVA neadmisa la deducere.

III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin următoarele:

1) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, dobânzi aferente si penalități de intarziere aferente Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra modului de calcul al pro ratei, respectiv daca la calculul acesteia, la numitor, se includ veniturile din dobanzi la depozitele proprii ale societatii, veniturile din diferente de curs valutar, veniturile din penalitati, veniturile din provizioane, venituri din dividende, veniturile din reevaluare.

In fapt, in perioada 01.01.1999 - 30.09.2004, Societatea X S.A. a desfasurat atat o activitate de administrare si gestionare a portofoliului propriu de valori mobiliare, efectuare de investitii in valori mobiliare, mobilizarea resurselor financiare disponibile de la persoane fizice si persoane juridice si plasarea in valori mobiliare, precum si alte tipuri de intermediari financiare, cat si o activitate de administrare imobiliara, generatoare de operatiuni supuse taxei pe valoarea adaugata, respectiv inchirierea spatiilor din imobilele detinute si diverse prestari de servicii si livrari de bunuri catre terti, in legatura cu aceste spatii.

Activitatea de administrare imobiliara s-a desfasurat in baza contractelor de inchiriere incheiate cu terti in care se prevede ca obligatie de plata a acestora catre Societatea X S.A., o suma reprezentand chiria datorata, stabilita in functie de suprafata din imobil data in folosinta si o suma reprezentand contravaloarea cotei parti din serviciile de telecomunicatii, ascensor, paza, curatenie, furnizare de energie electrica si termica, etc., stabilita de societate in urma calculelor efectuate asupra datoriei totale catre furnizori, inregistrata si achitata initial acestora de Societatea X S.A.

Societatea a inregistrat veniturile realizate urmare derularii contractelor de inchiriere, in baza facturilor intocmite catre clienti, separat pentru sumele incasate din chirii, cont 706 - "venituri din redevente, locatii de gestiune si chirii" si pentru sumele incasate din livrarea de bunuri si servicii in legatura cu spatiile inchiriate, cont 708 - "venituri din activitati diverse", analitic "utilitati specifice activitatii imobiliare".

In perioada supusa verificarii, respectiv 01.01.1999 - 30.09.2004, societatea a intocmit cate un singur jurnal de cumparari in fiecare an, in care a inregistrat facturi fiscale pentru diverse bunuri si servicii achizitionate de la furnizori din tara: R S.A., M S.A., R S.A., E S.A., Regia Z, A S.A., Regia B, P S.R.L., etc, si pentru comisionul de administrare datorat catre S.C. Y S.A.

Documentele inscrise in jurnalul pentru cumparari se refera la bunuri si servicii achizitionate in legatura cu administrarea imobilelor

din patrimoniu, respectiv servicii de telecomunicatii, ascensor, paza, curatenie, furnizare de energie termica si electrica, reparatii curente si lucrari de intretinere la cladiri, a caror contravaloare a fost inclusa in cheltuielile pentru exploatare la valoarea de achizitie, mai putin taxa pe valoarea adaugata.

O parte din contravaloarea bunurilor si serviciilor achizitionate de societate, inscise in jurnalul pentru cumparari, au avut ca destinatie decontarea acestora catre clienti, in baza contractelor de inchiriere incheiate, urmare a recalcularii cotei parti aferente fiecarui client. Contravaloarea acestora, inclusa initial in cheltuielile Societatii X S.A. si pentru care aceasta a dedus taxa pe valoarea adaugata se regaseste ca atare in facturile intocmite catre diversi clienti, persoane fizice si juridice si a fost preluata in contul "venituri din activitati diverse", analitic "utilitati specifice activitatii imobiliare". Pentru aceste sume facturate societatea a colectat taxa pe valoarea adaugata.

Aferent perioadei 01.01.1999 - 31.05.2002, din totalul taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, inregistrata in jurnalul de cumparari si dedusa integral de societate, o suma se regaseste ca taxa pe valoarea adaugata colectata inscrisa in facturile catre terti, aferenta bunurilor si serviciilor revandute de Societatea X S.A., in cadrul activitatii de administrare imobiliara.

Aferent perioadei 01.06.2002 - 31.12.2003, societatea a inregistrat in jurnalul pentru cumparari si a dedus integral taxa pe valoarea adaugata, aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate.

Din totalul taxei dedusa integral, o anumita suma se regaseste ca TVA colectata inscrisa in facturile intocmite catre terti.

Aferent perioadei 01.01. - 30.09.2004, societatea a inregistrat in jurnalul pentru cumparari si a dedus integral taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate.

Din totalul taxa pe valoarea adaugata dedusa integral o suma se regaseste ca TVA colectata inscrisa in facturile intocmite catre terti.

In drept, pentru perioada 01.01.1999 - 31.05.2002, conform art. 20 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare "*agenții economice care folosesc, pentru nevoile firmei, bunuri și servicii achiziționate, au dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, numai dacă sunt destinate realizării operațiunilor prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță.*

În situația în care realizează atât operațiuni prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță, cât și alte operațiuni scutite de plata taxei pe valoarea adăugată, dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță.”

Aceleasi prevederi legale au fost mentiuante si prin art. 20 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, in vigoare incepand cu data de 15.03.2000.

Potrivit pct. 10.12 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998 *“in situația în care un agent economic sau, după caz, o subunitate înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată realizează atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă aprovizionărilor, dreptul de deducere se determină potrivit art. 20 din ordonanță, în raport cu participarea bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea operațiunilor cu drept de deducere.*

Gradul de participare a bunurilor și serviciilor la realizarea operațiunilor cu drept de deducere se determină pe bază de pro rata rezultată ca raport între contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate cu drept de deducere și totalul operațiunilor realizate.

Pro rata se determină, de regulă, anual, pe baza realizărilor din anul precedent sau corespunzător regimului taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor prevăzute a fi realizate în anul curent.

Regularizarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă, determinată pe bază de pro rata se efectuează la finele anului și se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată, întocmit pentru luna decembrie.

La cererea justificată a agenților economici, organele fiscale la care aceștia sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot aproba ca pro rata să fie determinată lunar în funcție de realizările efective înscrise în decontul de taxă pe valoarea adăugată la rubrica "IEȘIRI".

În cursul unui an calendaristic nu pot fi folosite două metode de determinare a pro ratei. Agenții economici cărora li s-a aprobat în cursul anului trecerea de la pro rata anuală la cea lunară au obligația recalculării taxei pe valoarea adăugată deductibilă, înscrisă în deconturile întocmite pentru lunile anterioare aprobării, în funcție de pro rata lunară efectiv realizată.

În situația în care pro rata nu asigură determinarea corectă a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării operațiunilor prevăzute la art. 18 din ordonanță, organele fiscale la care agenții economici sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe

valoarea adăugată pot aproba criteriile specifice pentru exercitarea dreptului de deducere.

Aprobarea se dă la cererea justificată a agentului economic în cauză”.

Potrivit pct. 10.16 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 “*in situația în care un contribuabil înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată realizează atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente aprovizionărilor, dreptul de deducere se determină potrivit art. 20 din ordonanța de urgență, în raport cu participarea bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea operațiunilor cu drept de deducere.*

Gradul de participare a bunurilor și a serviciilor la realizarea operațiunilor cu drept de deducere se determină pe bază de pro rata rezultată ca raport între contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate cu drept de deducere și totalul operațiunilor realizate, indiferent de sursa de finanțare. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă se determină prin aplicarea pro rata astfel obținută asupra sumei taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor cumpărate în vederea revânzării ca atare nu se supune recalculării prevăzute la alineatul precedent, în acest caz aplicându-se criteriile specifice de exercitare a dreptului de deducere. Acestea vor fi evidențiate separat într-un registru pentru cumpărări și se vor prelua în decontul de taxă pe valoarea adăugată la rubrica "Cumpărări supuse criteriilor specifice de exercitare a dreptului de deducere". Taxa respectivă se deduce integral, cu condiția respectării prevederilor art. 19 din ordonanța de urgență.

Pro rata se determină, de regulă, anual, pe baza realizărilor din anul precedent sau corespunzător regimului taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor prevăzute a fi realizate în anul curent.

Regularizarea taxei pe valoarea adăugată deductibile determinată pe bază de pro rata, se efectuează la finele anului și se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna decembrie.

La cererea justificată a contribuabililor organele fiscale la care aceștia sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot aproba ca pro rata să fie determinată lunar ca raport între contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate cu drept de deducere și totalul operațiunilor realizate, din luna respectivă, indiferent de sursa de finanțare.

În cursul unui an calendaristic nu pot fi folosite două metode de determinare a pro rata. Contribuabilii cărora li s-a aprobat în cursul anului trecerea de la pro rata anuală la cea lunară au obligația

recalculării taxei pe valoarea adăugată deductibile, înscrisă în deconturile întocmite pentru lunile anterioare aprobării, în funcție de pro rata lunară efectiv realizată.”

În ceea ce privește perioada 01.06.2002 - 31.12.2003, potrivit art. 23 din Legea nr. 345/2002 “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.

Modul de determinare a gradului de utilizare a bunurilor și/sau serviciilor la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere se stabilește prin normele de aplicare a prezentei legi.”

Potrivit pct. 61 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 “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;

[...]

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.

[...]

(4) *Pro rata se determina ca raport între: veniturile obinute din operatiuni care dau drept de deducere, la numarator, iar la numitor veniturile de la numarator plus veniturile obtinute din operatiuni care nu dau drept de deducere, subventii, alocatii de la bugetul de stat sau bugetele locale, precum si orice alte venituri din care este finantat activitatea. Se exclud din calculul pro rata veniturile financiare, astfel cum sunt prevazute în Regulamentul privind aplicarea Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, aprobat prin Hotarârea Guvernului nr. 704/1993, daca acestea nu provin din activitatea profesionala specifica cu caracter financiar, efectuat de unitati care desfasoara activitatii financiar-bancare. Unitatile care realizeaza investitii proprii finantate din subventii si/sau alocatii de la bugetul de stat sau bugetele locale nu vor lua în calculul pro rata aceste sume. Pro rata se determina de regula anual, astfel cum este prevazut la alin. (5) si (6), situate în care elementele prevazute la numitor si numarator sunt cumulate pentru întregul an fiscal, iar prin exceptie aceasta poate fi determinata lunar, conform prevederilor alin. (8), în acest caz elementele prevazute la numitor si numarator fiind cele efectiv realizate în cursul fiecărei luni.”*

In ceea ce priveste perioada 01.01. - 30.09.2004, art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

“Deducerea taxei pentru persoanele impozabile cu regim mixt

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, este denumită în continuare plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt.

(2) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate de orice plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt se determină conform prezentului articol.

(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.

[...]

(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.”*

Se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatii nu ii sunt aplicabile prevederile art. 147 alin. (3), mai sus mentionate, intrucat achzitiile de bunuri si servicii au fost evidentiata in singurul jurnal de cumparari intocmit pentru perioada 01.01. - 30.09.2004 si au avut ca destinatie atat realizarea de operatiuni care dau drept de deducere cat si de operatiuni care nu dau drept de deducere.

Printr-o adresa, anexata la dosarul cauzei la paginile 128 - 131 vol. I, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei generale legislatie - Impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice punctul de vedere referitor la speta in cauza.

Urmare acestei solicitari, Directia generala legislatie - Impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice, precizeaza faptul ca pentru anii 2002, 2003 si 2004, “intocmirea unui singur jurnal pentru cumparari (si nu a trei jurnale distincte, conform prevederilor legale in vigoare in perioadele respective) nu afecteaza exercitarea corespunzatoare a dreptului de deducere.”

In ceea ce priveste modalitatea de calcul a pro ratei se retine faptul ca prin contestatia formulata societatea precizeaza ca modalitatea de calcul a pro ratei este eronata intrucat organele de inspectie fiscala au luat in considerare, la numitor, toate veniturile inregistrate de societate, inclusiv “veniturile din dobanzi la depozitele proprii ale societatii, venituri din diferente de curs valutar, venituri din penalitati,

venituri din provizioane, venituri din dividende, venituri din reevaluare”, iar potrivit actelor normative aplicabile in perioada verificata, respectiv 01.01.1999 - 30.09.2004, in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata intra livrarile de bunuri, prestarile de servicii si operatiunile asimilate livrarilor de bunuri sau prestarilor de servicii, ori veniturile mai sus mentionate nu reprezinta contravaloarea unor livrari de bunuri sau prestari de servicii si nici nu sunt asimilate acestora, astfel incat nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si implicit nu trebuie incluse in calculul pro ratei.

Prin adresa Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a solicitat Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Directia de inspectie fiscala sa comunice daca la calculul pro ratei au fost incluse, la numitor veniturile mai sus mentionate.

Urmare acestei solicitari, Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Directia de inspectie fiscala comunica faptul ca “pentru determinarea pro ratei, la numitor, au fost luate in calcul toate veniturile inregistrate de societate”.

Prin adresa din 08.08.2005, Directia generala legislatie - Impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice, referitor la modalitatea de calcul a pro ratei, precizeaza ca “la stabilirea regimului taxei pe valoarea adaugata trebuie analizate operatiunile, respectiv livrarile de bunuri si prestarile de servicii care sunt realizate de o persoana impozabila catre diverse persoane si care constituie, asa numitele operatiuni “la iesire”. Operatiunile “la intrare” reprezinta achizitii de bunuri si servicii efectuate de o persoana impozabila si intereseaza numai din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere a taxei aferente achizitiilor, daca este cazul.

Acest rationament trebuie aplicat si in cazul serviciilor financiare si bancare scutite de taxa pe valoarea adaugata, care genereaza venituri financiare si cheltuieli financiare la beneficiarii acestor servicii. Astfel, dobanzile incasate de societate pentru depozitele proprii, sunt rezultatul operatiunilor scutite de taxa pe valoarea adaugata efectuate de banci, fiind operatiuni la “intrare” si nu la “iesire”. Veniturile obtinute din operatiuni financiare scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt cele obtinute de persoanele care realizeaza aceste operatiuni scutite si nu de beneficiarii acestor servicii.

Avand in vedere prevederile legale ale pct. 10.12 si pct. 10.16 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998, art. 61 alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 si art. 147 alin. (7) din Legea nr. 571/2003, mentionate anterior, precum si precizarile din adresa nr. 270654/08.08.2005 a directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, se retine ca pentru a fi incluse la calculul pro ratei, la

numitor veniturile obtinute din operatiuni care nu dau drept de deducere trebuie sa rezulte din operatiuni constand in livrari de bunuri, prestari de servicii sau operatiuni asimilate acestora.

Mai mult, aceasta rezulta si din prevederile pct. 8 din Hotararea Guvernului nr. 348/2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale, act normativ prin care pct. 61 alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 a fost modificat astfel:

"(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."

In ceea ce priveste veniturile din dobanzi incasate de societate pentru depozitele proprii, se retine ca acestea sunt rezultatul operatiunilor scutite de taxa pe valoarea adaugata efectuate de banci, fiind operatiuni la "intrare" si nu la "iesire", fapt ce rezulta din din 08.08.2005 a directiei de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, mai sus mentionata.

De asemenea, avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate si adresa din 08.08.2005, in ceea ce priveste celelalte venituri, respectiv veniturile din diferente de curs valutar, veniturile din penalitati, veniturile din provizioane, veniturile din dividende si veniturile din reevaluare, acestea nu pot fi incluse la calculul pro ratei, la numitor, intrucat nu provin din livrari de bunuri, prestari de servicii sau operatiuni asimilate acestora.

Din analiza raportului de insepctie fiscala din data de 15.03.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, se retine ca organele de inspectie fiscala au inclus la calculul pro ratei, la numitor, fiind considerate venituri obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere, veniturile din dobanzi la depozitele proprii ale societatii, venituri din diferente de curs valutar, venituri din penalitati, venituri din provizioane, venituri din dividende, venituri din reevaluare, desi asa cum s-a retinut mai sus, pentru a fi incluse la calculul pro ratei, aceste venituri trebuiau sa rezulte din operatiuni constand in livrari de bunuri, prestari de servicii sau operatiuni asimilate acestora.

Mai mult, in ceea ce priveste veniturile din dobanzi, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de faptul ca acestea reprezinta venituri obtinute din operatiuni financiare scutite de taxa pe valoarea

adaugata realizate de banci si nu de contestatoare din operatiuni specifice obiectului de activitate.

Totodata, se retine ca organele de inspectie fiscala, la calculul pro ratei, la numitor, au inclus toate veniturile inregistrate de societate, fara sa efectueze o delimitare a veniturilor financiare obtinute din activitatea specifica obiectului de activitate, scutita de TVA, de veniturile care nu provin din astfel de operatiuni si care nu se cuprind la calculul pro ratei.

Avand in vedere cele retinute mai sus, adresa din 08.08.2005, prin care Directia generala legislatie - Impozite indirecte din cadrul Ministerului Finantelor Publice, precizeaza ca pentru anii 2002, 2003 si 2004, intocmirea unui singur jurnal pentru cumparari si nu a trei jurnale distincte, conform prevederilor legale in vigoare in perioadele respective, nu afecteaza exercitarea corespunzatoare a dreptului de deducere, faptul ca pentru a fi incluse la calculul pro ratei, la numitor, veniturile obtinute trebuie sa rezulte din operatiuni constand in livrari de bunuri, prestari de servicii sau operatiuni asimilate acestora, respectiv din operatiuni care se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, iar veniturile din dobanzi reprezinta venituri obtinute din operatiuni financiare scutite de taxa pe valoarea adaugata realizate de banci, urmeaza sa se desfiinteze decizia de impunere din 23.03.2005, urmand ca organele de inspectie fiscala sa efectueze o noua verificare, pentru aceeaasi perioada si acelasi tip de impozit in scopul recalcularii pro ratei tinand cont de prevederile legale in vigoare in perioada verificata si de cele retinute prin prezenta decizie, respectiv la numitor se vor include doar veniturile financiare obtinute din operatiuni financiare scutite de TVA, respectiv cele realizate de contestatoare din activitatea specifica obiectului de activitate.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate pronunta asupra celorlalte argumente invocate de contestatoare, acestea urmand a fi analizate la reverificare de organele fiscale.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 20 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 20 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, pct. 10.12 si pct. 10.16 din Hotararea Guvernului nr. 512/1998, art. 23 din Legea nr. 345/2002, pct. 61 alin. (2) si alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 184 alin. (1) si alin. (2) si art.185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

Desfiintarea deciziei de impunere din 23.03.2005 referitoare la sume reprezentând taxa pe valoarea adăugata, dobânzi aferente si penalități de intarziere aferente urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la data comunicarii.