



ROMANIA - Ministerul Finanțelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud

Biroul de soluționare a contestațiilor

Dosar Nr. 14/2009.

DECIZIA NR. 18/02.04.2009

privind soluționarea contestației depusă de S.C. W S.R.L. , cu sediul în B , Str. D , Nr. , Ap. , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 474/12.01.2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița prin adresa nr. 50/09.01.2009 (fila nr. 64) în legătură cu contestația depusă de S.C. W S.R.L. B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 757/25.11.2008 (filele nr. 49-51) , act încheiat de către organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma suplimentară de ...lei constituită din taxa pe valoarea adăugată (...lei) și majorări de întârziere aferente T.V.A. (...lei) pe de o parte , iar pe de alta parte s-a respins la rambursare suma de ...lei solicitată prin decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. 28152/27.10.2008 depus de S.C. W. S.R.L. B..

Cererea a fost formulată și depusă prin administrator D B Ș.

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 207 si 209 alin. 1 lit. a). din Codul de procedură fiscală și , pe cale de consecință , D.G.F.P. Bistrița-Năsăud prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra cererii.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosar rezultă următoarele:

În urma inspecției fiscale efectuate la S.C. W S.R.L. B organele de verificare au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 2455/28.11.2008 (filele nr. 37 – 46) ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate.

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală menționat se desprind următoarele:

Prin decontul cu opțiuni de rambursare T.V.A. nr. .../27.10.2008 , societatea petentă a solicitat rambursarea sumei de ...lei reprezentând suma negativă a T.V.A. de rambursat , înscrisă în decontul aferent trimestrului III 2008.

Pe perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri din asociere în participațiune , rezultate din desfășurarea activității de jocuri de noroc , de către asociația constituită de S.C. W S.R.L. și S.C. MSC S.R.L. prin contractul nr. 1/15.05.2008 (filele nr. 13-18).

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată de societate în perioada verificată , în sumă totală de ...lei este aferentă:

a). achiziționării de aparate mecanice specifice jocurilor de noroc , de la furnizorul neafiliat S.C. C S.R.L. T. M conform facturilor:

- CF .../24.06.2008 – 2 aparate cu seriile : CEC0107 și CEC0108 în valoare totală de ... lei din care T.V.A. –....lei;

- CF .../06.08.2008 – 3 aparate cu seriile : GM0152 , MG0122 și CMG0102 în valoare totală de ...lei din care T.V.A. –...lei;

- CF .../30.09.2008 – 5 aparate cu seriile : MG0128 , MG0129 , MG0130 și HSP2101 , în valoare totală de ...lei din care T.V.A. –...lei.

b). aprovizionării de combustibil (diesel) pentru autoturismul Volvo V40 utilizat de societate în baza contractului de comodat încheiat cu S.C. W I KFT U;

c). achiziționării de materiale pentru amenajări , finisaje interioare și aparate electrocasnice , pentru amenajarea spațiului închiriat de societate în B , Str. U , nr., cu scopul declarat de a muta sediul social al societății;

d). achiziționării de mobilier tip bar (măsuțe) și pal pentru confecționare mobilier utilizat pentru amenajarea spațiului închiriat de societate în B , Str. U , nr., unde societatea intenționează să-și mute sediul social;

e). cheltuieli cu apă - canal , facturate de S.C. A S.A. pentru adresa: B , B-dul D , nr. , unde societatea nu deține și nu are în folosință spațiu;

f). cheltuielilor cu servicii de telefonie mobilă facturate de S.C. F S.R.L.;

g). achiziționării unei case de marcat fiscale;

h). achiziționării unei firme luminoase pentru sediul societății.

În perioada verificată societatea nu a înregistrat taxa pe valoarea adăugată colectată.

Întrucât , cu ocazia inspecției fiscale , s-a constatat că societatea nu a desfășurat activitate de închiriere a aparatelor achiziționate în luna martie 2008 , conform obiectului de activitate înscris în statutul societății și declarației pe proprie răspundere dată de administratorul societății cu ocazia inspecției precedente , organul de inspecție a

solicitat reverificarea lunii martie 2008 , în conformitate cu prevederile art. 105 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 - republicată - , prin referatul nr. 2431/24.11.2008 aprobat de conducerea A.I.F. din cadrul A.F.P. Bistrița. Reverificarea a fost solicitată deoarece au fost constatate , la această dată , elemente noi privind activitatea agentului economic , necunoscute organelor de inspecție la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr. 1/20.05.2008 , prin care s-a aprobat la rambursare suma de ... lei reprezentând T.V.A. aferentă achiziționării unui număr de 10 aparate mecanice pentru jocuri de noroc.

Urmare reverificărilor efectuate , organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 07.03.2008 – 30.09.2008 , societatea nu a înregistrat venituri din activitatea de închiriere a mașinilor , echipamentelor ... , conform obiectului de activitate înscris în statut și nu a desfășurat altă activitate aducătoare de venituri , care să se încadreze în categoria operațiunilor taxabile prevăzute la art. 126 alin. 9). lit. a). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările ulterioare.

În această ordine de idei , ținând seama de prevederile art. 145 alin. (2) lit. a). din Legea nr. 571/2003 , organele de inspecție fiscală au stabilit că:

- societatea are drept la rambursarea sumei de ... lei , reprezentând T.V.A. aferentă achiziționării a cinci aparate mecanice pentru jocuri de noroc , conform facturii CF .../30.09.2008 emisă de S.C. C S.R.L. T. M , având seriile MG0128 , MG0129 , MG0130 , MG0131 și HSP2101 , pentru care societatea a încheiat contractul de închiriere nr. 1/30.09.2008 cu S.C. M SCHING S.R.L. , pentru suma de lei/aparat/lună;

- societatea nu are drept de deducere pentru T.V.A. aferentă achizițiilor efectuate în perioada 07.03.2008 – 30.09.2008 astfel:

- a). pentru suma de ...lei , reprezentând T.V.A. aferentă achiziționării , în luna martie 2008 , a 10 aparate mecanice de jocuri de noroc care urmau să fie închiriate către alte persoane juridice însă care nu au fost utilizate în scopul declarat , fapt constatat cu ocazia reverificării perioadei 07.03.2008 – 31.03.2008 , în baza referatului nr. 2431/24.11.2008;

- b). pentru suma de ...lei , reprezentând T.V.A. aferentă achiziționării de materiale utilizate pentru amenajarea spațiului din B. , Str. U nr., (unde societatea nu poate face dovada că desfășoară activități aducătoare de venituri , spațiul nefiind declarat ca punct de lucru) și alte cheltuieli aferente spațiului declarat sediu social, care însă a fost utilizat pentru desfășurarea activității de jocuri de noroc de către asociația constituită în acest sens de cele două societăți menționate mai sus;

- c). suma de ...lei , reprezentând T.V.A. aferentă achiziționării unui număr de 5 aparate mecanice de jocuri de noroc , conform facturilor CF .../24.06.2008 și CF .../06.08.2008 emise de S.C. C S.R.L. T M , care au făcut obiectul contractului de asociere în participațiune , nefiind utilizate în scopul unor operațiuni taxabile (închirierea , conform obiectului de activitate).

Față de cele de mai sus , prin Decizia de impunere nr. 757/25.11.2008 (filele nr. 49-51) , organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei diferențe

suplimentare la taxa pe valoarea adăugată în cuantum total de ...lei și accesorii aferente de.... lei dispunând totodată respingerea de la rambursare a sumei delei solicitată prin decontul de T.V.A. cu suma negativă cu opțiune de rambursare nr. 28152/27.10.2008.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 757/25.11.2008 , prin administrator D B Ș , se formulează și depune contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 3007/23.12.2008 (fila nr. 60) , transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 474/12.01.2009 (fila nr. 64).

În cuprinsul contestației formulate , petenta , prin reprezentanții săi , solicită ca prin decizie motivată să se dispună:

a). în principal:

- anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 757 din 25.11.2008 , partea referitoare la obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de ...lei cu titlu de T.V.A. , precum și partea referitoare la obligațiile fiscale accesorii de plata în sumă de ... lei și , pe cale de consecință , anularea parțială a raportului de inspecție fiscală pentru rambursarea soldului negativ al T.V.A. nr. 2455/28.11.2008 – capitolul III „Constatări fiscale” pct. III.3.5;

- anularea în întregime a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 2 din 25.11.2008 (anexa nr. 3) ca nelegală și netemeinică.

b). în subsidiar:

- admiterea sumei de ... lei cu titlu de T.V.A. la care S.C. W... S.R.L. B. are drept de rambursare conform metodologiei de inspecție a T.V.A. în baza decontului cu opțiune de rambursare nr. 28152/27.10.2008.

Motivele invocate de petentă în susținerea contestației sunt următoarele:

- constatările organului de control sunt eronate raportat la starea de fapt reală;
- pentru aparatele achiziționate în luna martie 2008 societatea a încheiat cu S.C. M SC S.R.L. B contractul de asociere în participațiune nr. 1 din 15.05.2008 (filele nr. 13-18);
- prin R.I.F. nr. 1286/23.06.2008 (filele nr. 52-55) a fost aprobată la rambursare suma de lei cu titlu de T.V.A. , rezultată din achiziționarea celor 10 aparate de jocuri mecanice;
- având în vedere că la ambele inspecții fiscale au participat aceleași persoane , S.C. W S.R.L. B nu este de acord cu susținerea organelor de control potrivit căreia la inspecția din noiembrie 2008 , s-a dispus reverificarea lunii martie 2008 , motivat de apariția unor elemente noi privind activitatea agentului

economic , necunoscute organelor de inspecție la data încheierii R.I.F. nr. 1/20.05.2008;

- practica organului de control privind reverificarea este abuzivă , ea neavând suport legal;
- nu sunt îndeplinite condițiile legale de excepție privind dispunerea unei reverificări;
- textul de lege de care depinde soluționarea cauzei – art. 145 alin. (2) lit. a). din Legea nr. 571/2003 – nu prevede o exclusivitate în ceea ce privește destinația achizițiilor , aceste bunuri , pe durata normală de funcționare , putând fi utilizate și în alte activități/operațiuni , altele decât cele taxabile;
- textul de lege nu distinge nici în ceea ce privește perioada în care , începând cu data achiziției și ulterior după achiziție , ar trebui făcută dovada „utilizării în folosul ... operațiunilor taxabile”;
- legea română în vigoare , în materia jocurilor de noroc , permite desfășurarea activității de exploatare a jocurilor de noroc și prin modalitatea grevării bunurilor cu această destinație , respectiv , a aparatelor mecanice de jocuri , atât prin raporturi juridice de natura asocierii cat și prin raporturi juridice de locațiune;
- intenția legiuitorului în redactarea textului de lege a fost aceea de a crea o normă obiectivă fără putință de interpretări subiective.

Se arată de asemenea că , majorările de întârziere în quantum de ...lei , în condițiile în care S.C. W S.R.L. B nu datorează T.V.A. suplimentar , sunt evident nereale și nedatorate.

Față de motivele sus arătate petenta solicită admiterea contestației , anularea actelor atacate și exonerarea de la plata sumelor stabilite suplimentar cu titlu de T.V.A. și accesorii aferente contestate.

Este important de menționat că petenta , prin adresa nr. 28/14.01.2009 , precizându-și contestația , ne face cunoscut că , ulterior controlului , a închiriat bunurile pentru care nu a fost aprobat dreptul de deducere al T.V.A. , încheind astfel contractul de închiriere nr. 2 din 01.12.2008 (filele nr. 66-67). Anexat precizărilor anterior amintite petenta mai depune în copie atât factura fiscală serianr. .../30.12.2008 cât și chitanța fiscală seria ...nr. .../05.01.2009 (fila nr. 65) de încasare a contravalorii chiriei pe aparate.

De asemenea , cu adresa nr. 474/19.03.2009 (fila nr. 70) , s-a solicitat petentei transmiterea de documente completatoare , cele cerute fiind transmise cu adresa nr. 5 din 23.03.2009 (fila nr. 172) și anexate la dosar la filele nr. 72 – 171.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

Așa cum corect arată contestatoarea în cuprinsul cererii formulate , cauza supusă soluționării constă în a se stabili dacă S.C. W S.R.L. B are drept de deducere pentru T.V.A. aferentă achizițiilor efectuate în perioada 01.04.2008-30.09.2008 , precum și dacă reverificarea prin prisma aceluiași impozit indirect a perioadei anterioare (07.03.2008-31.03.2008) a fost justificată din punct de vedere procedural.

Având în vedere că excepțiile de procedură ridicate de contestatară au prioritate , urmează ca organele de soluționare să se pronunțe mai întâi asupra temeiniciei și legalității acestor , în speță fiind vorba de nelegalitatea reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 213 alin. (5) din Codul de procedură fiscală conform căroră „Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”.

Pentru analizarea legalității reverificării perioadei 07.03.2008-31.03.2008 , precizăm că în drept sunt aplicabile dispozițiile de principiu ale art. 105 alin. (3) din Codul de procedură fiscală conform căroră “Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit , taxă , contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție , conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă , de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspekțiilor fiscale la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”.

De asemenea , în conformitate cu pct. 102.4 din Normele metodologice date în aplicarea dispozițiilor anterior citate , aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 “Datele suplimentare , necunoscute organelor de inspekție fiscală la data efectuării inspekției fiscale la un contribuabil , pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade , pot rezulta în situații , cum sunt:

a). efectuarea unui control încrucișat , potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c). din Codul de procedură fiscală , asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b). obținerea pe parcursul acțiunilor de inspekție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului , într-o perioadă care a fost deja supusă inspekției fiscale;

c). solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d). informații obținute în orice alt mod , de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”.

Cu alte cuvinte , în cazul analizat nefiind vorba de vreo eroare de calcul , față de cele anterior citate , se desprinde cu claritate faptul că reverificarea unei anumite perioade era o situație de excepție care se putea face doar dacă apareau date suplimentare care să rezulte din situații ca cele de mai sus (a se vedea lit. a – d).

În această ordine de idei se impune a fi menționat că , perioada 07.03.2008 – 31.03.2008 a făcut anterior obiectul controlului pe linie de T.V.A. materializat prin R.I.F. din 19.06.2008 înregistrat sub nr. 1286/23.06.2008 (filele nr. 52-55) , act prin care organele de inspecție au constatat că agentul economic verificat are drept de deducere și respectiv de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ...lei aferentă achiziției a 10 aparate electronice de jocuri de noroc de la S.C. C. S.R.L. cu factura nr. .../14.03.2008. Potrivit constatărilor din acest raport de inspecție fiscală s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. 426/19.06.2008 , aferentă perioadei 01.03.2008 – 30.03.2008 (fila nr. 58).

Ulterior însă , prin referatul nr. 2431/24.11.2008 (filele nr. 26-27) , același organ de inspecție fiscală solicită și i se aprobă reverificarea perioadei 07.03.2008 – 31.03.2008 pe motiv că , s-au descoperit aspecte noi necunoscute la data încheierii precedentei inspecții fiscale și anume faptul că societatea nu a înregistrat venituri din activități de închiriere pe perioada martie 2008 – septembrie 2008 așa cum administratorul a declarat în nota explicativă luată cu ocazia inspecției fiscale precedente motiv de natură a modifica rezultatele verificării anterioare.

Față de cele arătate și în raport de normele legale antecitate , constatăm că aspectele invederate de organele de inspecție fiscală în motivarea solicitării de reverificare a perioadei 07.03.2008-31.03.2008 se încadrează astfel în una din situațiile enumerate la pct. 102.4 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală și anume în cea referitoare la obținerea de informații de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior regăsită la lit. d). a punctului anterior precizat.

Pentru cele de mai sus constatăm că în realitate condițiile de excepție prevăzute de art. 105 alin. (3) teza a II – a din Codul de procedură fiscală pentru aprobarea reverificării unei perioade au fost îndeplinite având în vedere că în speța analizată , privitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă celor 10 aparate se impunea ca societatea petentă să aplice regulile de ajustare legal statuate.

În această ordine de idei , precizăm că taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital , astfel cum este definită la art. 149 alin. (1) lit. d). din Codul fiscal se ajustează în situația prevăzută la art. 149 alin. (4) lit. a). - d). pentru o perioadă de 5 ani , respectiv 20 ani , în raport de natura acestor bunuri. În speță , fiind vorba de aparate mecanice specifice jocurilor de noroc , ajustarea taxei deductibile se face pe o perioadă de 5 ani calculată de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate.

Având în vedere că , potrivit constatărilor organelor de control , cele 10 aparate achiziționate la începutul anului 2008 în scop de închiriere au fost utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni scutite fără drept de deducere , este cert că agentul economic era obligat să-și ajusteze taxa deductibilă în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (4) lit. a). pct. 2 din Codul fiscal cu respectarea procedurilor de la alin. (5) lit. a). al aceluși articol. Cum contestatara nu a respectat dispozițiile imperative antecitate, organele de inspecție fiscală aveau dreptul și obligația stabilirii diferențelor impuse de procedura ajustării taxei deductibile astfel cum este reglementată la art. 149 Cod fiscal. Din această perspectivă , susținerea contestatarii privitoare la aplicarea art. 145 alin. (2)

lit. a). vizând menținerea dreptului de deducere deja exercitat , în condițiile utilizării bunurilor de capital pentru operațiuni care exced sferei de aplicare a acestui drept(în concret realizarea de operațiuni scutite fără drept de deducere) , nu sunt întemeiate , fiind în flagrantă contradicție cu instituția ajustării reglementată de art. 149 Cod fiscal.

Considerațiile de mai sus sunt valabile și în cazul taxei deductibile în cuantum de ...lei aferente celorlalte 5 aparate achiziționate de societate cu facturile CF .../24.06.2008 și respectiv CF .../06.08.2008 de la S.C. C.... S.R.L. T. M.

Având în vedere că schimbarea destinației bunurilor de capital s-a realizat în anul achiziționării , respectiv 2008 și ținând seama că în astfel de situații ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă (incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare) , este evident că diferența de T.V.A. stabilită de organele de control prin procedura reverificării coincid cu cele rezultate din aplicarea ajustării. Așa fiind , urmează ca atât pentru taxa dedusă aferentă celor 10 aparate , în cuantum de ...lei cât și cea aferentă celor 5 aparate în cuantum de ... lei să se respingă cererea petentei ca fiind neîntemeiată cu precizarea că pentru anul 2009 , în condițiile schimbării efective a destinației aparatelor, respectiv a realizării de operațiuni taxabile , să se procedeze la ajustarea taxei potrivit art. 149 alin. (4) lit. c). Cod fiscal.

În ceea ce privește diferența de ...lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de S.C. W... S.R.L. în perioada 01.04.2008-30.09.2008 , precizăm că argumentele legale ale organelor de control ce au stat la baza stabilirii suplimentare în sarcina petentei au rămas necombătute de către contestatară motiv pentru care cererea acesteia cu privire la diferența arătată urmează a fi respinsă , ca nemotivată.

Referitor la accesorii , având în vedere că ele iau cursul debitelor principale ce le-au generat , urmează ca și în cazul acestora să se pronunțe soluția respingerii.

Cu privire la capetele de cerere privitoare la anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. 2455/28.11.2008 și respectiv anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 2 din 25.11.2008 precizăm că acestea nu intră în competența de rezolvare a Biroului de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud ci a organului emitent al acestor acte administrative fiscale motiv pentru care , în vederea satisfacerii pretențiilor sus iterate , contestatoarea se va putea adresa acestora.

Nu pot fi avute în vedere la soluționarea contestației actele depuse de petentă anexat precizărilor nr. 28/14.01.2009 (fila nr. 68) întrucât acestea au fost întocmite ulterior controlului și exced perioadei verificate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei , în temeiul art. 216 alin. (1) - (2) din Codul de Procedură Fiscală , se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a excepției procedurale ridicată de petentă vizând nelegalitatea reverificării perioadei 07.03.2008 – 31.03.2008.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. W S.R.L. B pentru suma de ... lei constituită din taxa pe valoarea adăugată (...lei) și majorări de întârziere aferente T.V.A. (... lei) și , pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr. 757/25.11.2008 emisă de către organele Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud - Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV ,
L.S.

Adresa: Bistrița, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrița-Năsăud, cod poștal 420080
Telefon: 0263-210661; 212623 Fax: 0263-216880