



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Oradea
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

Număr operator de date: 759

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z prin Decizia de impunere nr. Z, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxă pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente;
- Z lei - penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, emise de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Z, SC "X" SRL din Z aduce următoarele argumente:

- arată că nu este de acord cu punctul 3 din Raportul de inspecție fiscală (pag. 4) nr. Z, respectiv constatările privind faptul că a dedus TVA aferentă facturii nr. Z reprezentând achiziția unui autoturism în valoare de Z lei (Z Euro) fără a avea drept de deducere, cuprinsă și la măsura nr. 5 din Dispoziția de măsuri nr. Z;

- susține că sunt eronate constatările organelor de control cu privire la achiziția autoturismului Volkswagen, deoarece nu a dedus taxa aferentă acestui autoturism, în sprijinul contestației considerând că sunt probe: copia facturii nr. Z, emisă de J la10.2010 și înregistrată în evidența sa contabilă în data de11.2010 și traducerea legalizată din limba germană a facturii, din care reiese că TVA nu este menționată separat, nu există nici o referire la vreo măsură simplificată aplicată de furnizorul german, nici codul său de înregistrare în scopuri de TVA, obligatoriu în condițiile aplicării măsurii simplificate;

- menționează că același lucru reiese și din raportul de interogare VIES obținut în urma verificării codului de înregistrare în scopuri de TVA pentru firma J, prin care se menționează că acesta nu este un număr valid pentru TVA, jurnalele de cumpărări (în care achiziția autoturismului este înscrisă la poziția 21) și de vânzări aferente lunii 2010, Declarațiile 300 și 390 pentru luna noiembrie 2010, situația pe facturi reprezentând achizițiile intracomunitare, care stă la baza întocmirii Declarației 390 unde factura emisă de firma J nu este cuprinsă și raportul VIES pus la dispoziție de organele de control în vederea confruntării, unde se vede că nici partenerul german nu a declarat această livrare, nefiind aplicată măsura simplificată;

- precizează că în cazul achiziției autoturismului Z nu s-a dedus TVA, fiindcă această taxă nici nu există, de altfel potrivit prevederilor art. 145¹ alin.1 din Legea nr. 571/ 2003 această taxă oricum nu era deductibilă.

În consecință, consideră eronate constatările organelor de inspecție fiscală privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și calcularea de majorări și penalități de întârziere pentru această sumă.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

SC "X" SRL din Z a achiziționat un autoturism marca Z Z în valoare de Z lei (Z euro) pe baza facturii nr. Z emisă de firma J din Z.

Pentru această achiziție intracomunitară, cumpărătorul SC "X" SRL avea obligația înregistrării TVA aferentă în decontul de TVA, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, deoarece furnizorul J din Germania a avut la data emiterii facturii un cod valid de TVA - Z, după cum a reieșit

din verificările efectuate de Compartimentul de schimb internațional de informații Z, operațiunea nefiind taxată în statul membru (G).

Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă autoturismului achiziționat societatea nu avea drept de deducere și având în vedere că aceasta a beneficiat de rambursare de TVA cu control ulterior, au stabilit că suma este de plată în sarcina societății.

Pentru neplata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată, ținând seama de rambursarea anterioară a TVA, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități în sumă de Z lei pe perioada2010 -2011.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL are sediul în Z, str. Republicii nr. Z, jud. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de identificare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL are de plată obligațiile fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, majorări și penalități de întârziere aferente, pentru operațiunea privind achiziția unui autoturism Z în valoare de Z lei din Germania, în condițiile în care societatea nu a declarat taxa aferentă achiziției intracomunitare în decontul de TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată și nu a ținut seama că în cazul achizițiilor intracomunitare a unor astfel de vehicule TVA nu este deductibilă.

În fapt, SC "X" SRL a achiziționat de la firma J din Germania în baza facturii nr. Z un autoturism marca Volkswagen Polo în valoare de Z euro (Z lei) pentru care nu a evidențiat în decontul lunar de TVA taxa în sumă de Z lei aferentă achiziției intracomunitare, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, respectiv în Declarația recapitulativă cod 390 VIES privind livrările/ achizițiile/ prestările intracomunitare.

De asemenea, vehiculul achiziționat fiind un autoturism Z tip Z 1,4 TDI destinat exclusiv transportului de persoane, cu greutatea maximă autorizată sub 3.500 kg și având mai puțin de 9 scaune de pasageri, inclusiv scaunul șoferului, societatea nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de Z lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 126 alin. (3) lit. a), art. 145¹ alin.(1), art. 146 alin.(1) lit.a), art. 156 alin.(1), art. 156², art. 157(2) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"Art. 126. – (3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și

următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:

a) **o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă** ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin.(4), **care urmează unei livrări intracomunitare efectuată în afara României de către o persoană impozabilă** ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și căreia nu i se aplică prevederile art. 132 alin.(1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin.(2) cu privire la vânzările la distanță;

[...]

Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

Art. 145¹. – (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule** și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5).

[...]

Art. 156. – (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

Art. 156². – (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

[...]

Art. 157. – (2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), **persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 – 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare**, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin.(1) lit. b) – g).”, coroborate cu cele din Instrucțiunile pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" cuprinse în Anexa 2 din Ordinul nr. 77/ 2010 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxa pe valoarea adăugată", unde se specifică:

"Formularul (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" se completează de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

[...]

Completarea formularului se face astfel:

Secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată colectată"

[...]

Rândul 5 - **se înscriu informațiile preluate din jurnalul de cumpărări*)**, privind baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile în România, precum și baza de impozitare pentru achizițiile de bunuri efectuate de către beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care acesta este obligat la plata taxei conform art. 150 alin. (4) din Codul fiscal, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare**), inclusiv sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale pentru achiziții intracomunitare de bunuri. Se înscriu, de asemenea, ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, atunci când acestea au loc ulterior,

într-o altă perioadă decât cea în care a intervenit exigibilitatea pentru achizițiile intracomunitare respective.

[...]

Secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă"

[...]

Rândul 17 – **se înscriu aceleași informații declarate la rd. 5.**"

Potrivit prevederilor legale de mai sus, achizițiile intracomunitare de autovehicule care nu sunt noi efectuate de către o persoană impozabilă în România de la o altă persoană impozabilă în alt stat membru care a efectuat livrările intracomunitare în afara României, sunt operațiuni impozabile și taxa pe valoarea adăugată aferentă se înscrie de către persoana impozabilă care a făcut achiziția intracomunitară în decontul de TVA al perioadei de raportare atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, obligație neîndeplinită de către contestatoarele care a înregistrat această achiziție ca operațiune fără taxă pe valoarea adăugată.

Pe de altă parte, întrucât autoturismul ZI achiziționat din Germania este destinat exclusiv transportului de persoane, având greutatea autorizată mai mică de 3.500 kg și numărul de scaune mai mic de 9, inclusiv scaunul șoferului, se aplică prevederile legale privind limitările speciale ale dreptului de deducere, potrivit cărora nu se permite deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Prin urmare, SC "X" SRL avea obligația pe de o parte să declare achiziția intracomunitară a autoturismului achiziționat de la firma J din Germania în Decontul 300 de TVA, la rândurile 5 și 17, atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, de asemenea în Declarația recapitulativă 390 VIES privind livrările/ achizițiile/ prestările intracomunitare, iar pe de altă parte să aplice limitările speciale ale dreptului de deducere pentru achizițiile de vehicule, prevăzute la art. 145^{^1} din Codul fiscal.

În susținerea soluției date sunt Precizările ANAF nr. Z, publicate pe site-ul instituției, date în vederea aplicării unitare a unor măsuri financiar-fiscale, care referitor la aplicabilitatea noilor prevederi privind limitările speciale ale dreptului de deducere, arată că în cazul achizițiilor intracomunitare de vehicule, dacă TVA este integral nedeductibilă, aceasta este în totalitate o taxă nerecuperabilă și devine parte a costului de achiziție, efectuându-se înregistrările contabile 4426 = 4427 și 213 = 4426, cu consecința în această situație a plății taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Pe cale de consecință, potrivit considerentelor precizate în prezenta decizie, se mențin constatările organelor de inspecție fiscală din Decizia de impunere nr. Z privind obligația SC "X" SRL din Z **de a plăti taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.**

În ceea ce privește **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată de plată, precizăm că acestea sunt datorate potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul, fiind calculate ca măsură accesorie în raport cu debitul de plată, în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 și Ordonanțelor de urgență ale Guvernului nr. 39 și 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

La art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** sunt de plată în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

În legătură cu **contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite** de organele de inspecție fiscală, precizăm că Activitatea de Inspecție Fiscală Z a răspuns prin Decizia nr. Z în calitate de organ emitent al acesteia, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin.

(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

