

DECIZIA nr. 1 din 05 ianuarie 2005

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Prahova a fost sesizat de **Activitatea de Control Fiscal Prahova**, prin adresa nr..../13.12.2004, inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr...../16.12.2004, in legatura cu contestatia S.C. , formulata impotriva **Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 08 noiembrie 2004 de reprezentanti ai A.C.F. Prahova** in urma inspectiei fiscale efectuata la aceasta societate comerciala in vederea solutionarii decontului de TVA pentru luna septembrie 2004, decont depus si inregistrat la A.F.P.M. Ploiesti sub nr..../21.10.2004, prin care se solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei.

Actul atacat a fost comunicat societatii comerciale, prin adresa A.C.F.Prahova nr../noiembrie 2004.

Organul de solutionare a contestatiei constatand indeplinirea prevederilor **art.176 si art.178 alin.(1) lit.a)** din Titlul IX - "**Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale**" al Ordonantei Guvernului Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv depunerea contestatiei, cu nr..../02.12.2004, in **termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat**, la organul emitent al acestuia - inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Prahova sub nr..../02 decembrie 2004, precum si incadrarea in cuantumul de pana la 5 miliarde lei a sumei totale ce formeaza obiectul cauzei, procedeaza in continuare la analiza pe fond a contestatiei.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de ...lei - reprezentand **taxa pe valoarea adaugata neacordata la rambursare** in urma inspectiei fiscale desfasurata la sediul S.C., in perioada 29 octombrie - 04 noiembrie 2004.

Din analiza actelor si documentelor existente in dosarul contestatiei rezulta:

I. - Sustinerile contestatoarei sunt urmatoarele:

*"[...] **SOCIETATEA COMERCIALA** , prin reprezentantul sau , asociat unic si in acelasi timp administrator al societatii, **CONTESTA partial Raportul de Inspectie Fiscala** intocmit de catre organele de inspectie fiscala apartinand de ACF Prahova din cadrul Directiei de Control Fiscal Prahova, in data de 08.11.2004. Inspectia fiscala s-a desfasurat la sediul societatii in perioada 29.10-04.11.2004, de catre d-na inspector si d-na consilier in cadrul ACF Prahova.*

OBIECTUL CONTESTATIEI il reprezinta **refuzul nejustificat** al organului **de control de a constata legalitatea solicitarii SC de a i se restitui soldul negativ al Taxei pe Valoarea Adaugata, in suma de lei si de a propune rambursarea acestuia. Acest aspect este tratat de organul fiscal la capitolul III.2 (TVA de rambursat), pagina 6 din Raportul Fiscal.**

MOTIVELE CONTESTATIEI sunt cele expuse mai jos.

In fapt SC **s-a infiintat in luna mai 2004** avand ca **activitate principala** inscrisa in statut si pe codul unic de inregistrare, **activitatea care se regaseste in Codul CAEN la pozitia 5421 "Constructii de cladiri si lucrari de geniu"**.

Practic ca administrator **am luat masuri de a trece la realizarea obiectului de activitate al societatii**, astfel ca am facut primul pas necesar pentru aceasta si anume acela de **a achizitiona terenul pe care sa se poata construi una sau mai multe cladiri**. Astfel ca SC **a incheiat un contract de vanzare cumparare nr...../25.08.2004** incheiat cu S.C. X Bucuresti prin care **a cumparat in rate suprafata de ... mp teren intravilan la un pret de achizitie cu TVA de USD**, achitand la data semnarii contractului un avans in suma de USD, urmand ca restul sa fie achitat in 3 transe. [...].

In luna septembrie 2004, societatea vanzatoare transmite cumparatorului factura fiscala de vanzare a terenului, iar societatea cumparatoare inregistreaza achizitia terenului in evidenta contabila la valoarea de plus TVA in valoare de lei. [...].

Precizez ca plata partiala a facturii catre vanzator s-a facut cu sumele cu care asociatul a imprumutat societatea, [...].

Pentru aceasta am reanalizat sursele de finantare de care dispun si **am considerat necesar a solicita si rambursarea soldului negativ al TVA in suma de lei, fiind de altfel un drept legal al societatii.** [...].

In urma controlului, **reprezentantii Directiei de Control Fiscal au respins cererea de restituire a soldului negativ** pentru urmatorul motiv redau textual "societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte destinatia utilizarii terenului, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile, conform art.145, alin.(1) si (3) din Legea 571/2003".

Fata de cele expuse consider ca abuziv si nelegal comportamentul Organelor de Control Fiscal, din urmatoarele motive:

- **terenul achizitionat in cazul obiectului de activitate al societatii este ca si faina pentru o fabrica de paine** [...] lucru pe care organul de control nu l-a inteles;

- **tva-ul solicitat la rambursare ca fiind sold negativ, are la baza documente legale, lucru confirmat de organul de control la capitolul III.2** [...];

- **documentele pe care organul de control le solicita societatii controlate (autorizatia de constructie) pentru a face dovada destinatiei terenului nu sunt prevazute nici de Codul Fiscal aprobat prin Legea 517/2003, la articolul invocat de organul de control, respectiv art.145(1) si (3).** Destinatia terenului este data de actul de infiintare al societatii in care se mentioneaza foarte clar activitatea principala "Constructii de cladiri si lucrari de geniu", activitate care in mod cert se desfasoara in scopul obtinerii de venituri;

- **faptul ca intabularea dreptului de proprietate pe numele S.C., s-a facut cu privilegiul vanzatorului pana la plata diferentei de USD, este de fapt cauza care a facut ca societatea cumparatoare sa nu se grabeasca in a obtine autorizatia de constructie, pana cand nu este achitata diferenta respectiva (urmatoarea rata de plata avand scadenta in februarie 2005), avand astfel siguranta ca sumele investite pentru realizarea constructiei nu sunt in pericol de a fi pierdute in nici un fel, organul de control interpretand acest lucru exact invers;**

- **orice societate la infiintare se afla in proces de investitii, investitii prin care trebuie sa-si asigure infrastructura necesara desfasurarii activitatii de baza (terenuri, cladiri, utilaje, etc.) pentru care Codul Fiscal nu prevede ca TVA-ul aferent investitiilor nu este deductibil sau ca nu se ramburseaza soldul negativ rezultat din asemenea operatiuni.** [...].

Facem urmatoarele mentiuni:

- **in data de 18.11.2004, in baza raportului de control intocmit de organele de control sus mentionate am fost chemati la Administratia Financiara Ploiesti pentru a regla fisa sintetica a platitorului. Prin acest raport rau intocmit si neclar, s-a inteles de catre inspectorii fiscali ca societatea noastra nu are dreptul la deducere TVA si s-a solicitat cu insistenta depunerea unei declaratii pe propria raspundere**

(???) in care sa specificam ca suntem de acord cu renuntarea la TVA-ul deductibil aferent investitiei facute.

- referitor la lipsa invocata de organul de control al autorizatiei de construire atragem atentia asupra faptului ca de la emiterea acesteia, valabilitatea ei este de 12 luni timp necesar edificarii constructiei. Daca s-ar fi realizat in prima etapa, respectiv luna septembrie, obtinerea acesteia ar fi fost inefficienta, deoarece "iarna nu-i ca vara" si nu se pot derula lucrari de constructii exterioare, timpul ramas pana la expirarea acesteia incepand cu lunile mai iunie cand se demareaza lucrarile in constructii fiind insuficient pentru realizarea scopului propus, extinderea autorizatiei pentru o alta perioada necesitand taxe si cheltuieli suplimentare.

Fata de cele prezentate rugam a se dispune reanalizarea situatiei in vederea respectarii legalitatii stiind ca ne rezervam dreptul de a ne adresa organelor judecatoresti, fiind siguri de faptul ca am fost nedreptatiti. [...]."

II. - Din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 08 noiembrie 2004 de inspector si consilier din cadrul A.C.F. Prahova, cu Nr.... din 08.11.2004, rezulta urmatoarele:

*** - **Inspectia fiscala** a activitatii economico-financiare desfasurata in perioada 01 mai - 30 septembrie 2004 de catre Societatea Comerciala **s-a efectuat in vederea solutionarii decontului de TVA pentru luna septembrie 2004, decont depus si inregistrat la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Ploiesti sub nr...../21 octombrie 2004, prin care se solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei.****

Constatarile inspectiei fiscale referitoare la taxa pe valoarea adaugata sunt prezentate analitic la **Cap. III.2 - Taxa pe valoarea adaugata, pag.5-7 din **Raportul de inspectie fiscala** incheiat la data de **08 noiembrie 2004**.**

*** - Referitor la **taxa pe valoarea adaugata deductibila**, in actul atacat este consemnat:**

"Taxa pe valoarea adaugata deductibila evidentiata in perioada verificata a totalizat lei (anexa nr.1).****

****Din verificarea efectuata asupra modului de stabilire a TVA deductibila, la control nu s-au constatat diferente. [...].****

****De la infiintare si pana la 30.09.2004, societatea s-a aflat in perioada de efectuare a investitiilor, respectiv **achizitia unui teren in comuna ...**, judetul Ilfov **in vederea desfasurarii activitatii declarate in statutul societatii**, respectiv constructia de cladiri in scopul obtinerii de venituri din chirii sau venituri din vanzarea activelor.****

La control s-a prezentat contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr...../25.08.2004, incheiat cu S.C. X , cu sediul in Bucuresti,, pentru terenul intravilan situat in comuna, sat, in suprafata de m.p., la pret de achizitie USD din care TVA - USD, cu urmatoarea modalitate de achitare:

- avans - USD inclusiv TVA, respectiv lei achitati cu o.p. nr...../26.08.2004;**
- transa I - USD inclusiv TVA, in termen de 180 de zile calendaristice de la data contractului;**
- transa II - USD inclusiv TVA, in termen de 540 de zile calendaristice de la data contractului;**
- transa III - USD inclusiv TVA, in termen de 900 de zile calendaristice de la data contractului.**

Cu **O.P. nr...../26.08.2004 SC **a achitat c/val facturii de avans** (serianr...../19.08.2004) [...], respectiv suma de lei (..... USD xlei/USD) **din care TVA lei, prin articol contabil****

%	=	401	..... lei
211.1			..... lei
4426			..... lei
401	=	5121.2	..... lei

In luna septembrie 2004 societatea inregistreaza in contabilitate achizitia finala a terenului pe baza facturii furnizorului - seria nr...../02.09.2004 la valoarea de lei plus TVA - lei si facturii seria nr...../02.09.2004 (storno la f. seria nr...../19.08.2004), articol contabil:

%	=	401	..... lei
211.1			..... lei
4426			..... lei

La data prezentului control societatea nu a prezentat nici un document (autorizatie de constructie) din care sa rezulte destinatia acestui teren, respectiv utilizarea acestuia in folosul operatiunilor taxabile, conform art.145, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal."

* - Referitor la **taxa pe valoarea adaugata de rambursat**, in actul atacat este consemnat:

"Conform **balantei de verificare intocmita la 30.09.2004**, societatea inregistreaza **TVA de rambursat pe cumul** suma de lei (anexa nr.1).

Diferenta de lei dintre **soldul TVA de rambursat din balanta de verificare intocmita la 30.09.2004** (..... lei) **si soldul sumei negative de rambursat** (..... lei) **din decontul de TVA aferenta lunii septembrie 2004**, reprezinta:

- nepreluarea in decontul de TVA a lunii septembrie 2004 ca suma reportata din perioada fiscala precedenta conform art.149, alin.53, punctul (1) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal a sumei de lei soldul sumei negative a TVA de rambursat aferent decont luna august 2004 - solutionat conform mentiunilor de la punctul III.2 Taxa pe valoarea adaugata. [...]

In urma celor prezentate mai sus, controlul a retinut ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte destinatia utilizarii terenului, respectiv in folosul operatiunilor sale taxabile, conform art.145, alin.(1) si (3) din Legea nr.571/2003, stabilind ca TVA in suma de lei, nu se justifica la rambursare.

Mentionam in acest sens lipsa autorizatiei de constructie si mentiunea inscrisa in incheierea nr...../09.09.2004 privind intabularea terenului in cartea funciara "cu privilegiul vanzatorului pentru restul de pret in favoarea lui S.C. X Bucuresti pentru suma de USD inclusiv TVA".

Recapituland, situatia privind taxa pe valoarea adaugata de recuperat la finele lunii septembrie 2004 se prezinta astfel:

- TVA de rambursat lei;
- TVA pentru care societatea are drept de rambursare 0;
- TVA care nu se justifica a fi rambursata lei."

III. - Pe baza actelor si documentelor din Dosarul contestatiei, in urma analizei efectuate pe baza actelor normative in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale, organul de solutionare a cauzei constata:

* - In contestatia formulata **este atacat Raportul de inspectie fiscala nr..../08 noiembrie 2004 al A.C.F. Prahova, respectiv contestatia are ca obiect taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, stabilita la inspectia fiscala ca nu se justifica a fi rambursata.**

* - **CAPITOLUL X - Regimul deducerilor din Codul fiscal** adoptat prin **Legea nr.571/2003, la art.145 alin.(1) si (3), prevede:**

"Art.145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.

(2) [...]

(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila;

b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate."

In baza prevederilor legale mai sus citate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata de recuperat in suma de lei - evidentiata in balanta de verificare intocmita de S.C.la data de 30 septembrie 2004: "...., nu se justifica la rambursare."

In actul atacat organele de inspectie prezinta documentele fiscale care au stat la baza achizitionarii unui teren - in perioada supusa inspectiei fiscale, in valoare totala de lei, din care lei taxa pe valoarea adaugata deductibila, fara a consemna nereguli privind inregistrarile contabile efectuate de S.C. in lunile august si septembrie 2004 privind taxa pe valoarea adaugata deductibila (prezentand detaliat articolele contabile inregistrate).

Desi in urma inspectiei fiscale nu au rezultat constatari privind exercitarea nelegala de catre S.C. ... a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata aferenta bunului livrat (terenul intravilan), organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata de recuperat in suma de lei (in care este inclusa si TVA deductibila in suma de lei aferenta terenului), nu poate fi rambursata societatii comerciale pe motiv ca societatea comerciala nu a prezentat documente din care sa rezulte destinatia utilizarii terenului achizitionat.

In viziunea organelor de inspectie fiscala, pentru a demonstra ca terenul achizitionat este destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile - conform prevederilor alin.(3) al art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, S.C. trebuia sa prezinte la data controlului fiscal "autorizatia de constructie" din care sa rezulte destinatia acestui teren.

Insa, avand in vedere obiectul de activitate al S.C. inscris in actul constitutiv, respectiv "Constructii de cladiri si lucrari de geniu", rezulta ca terenul achizitionat in scopul construirii unor imobile destinate vanzarii sau inchirierii, reprezinta un bun achizitionat, destinat utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, societatea fiind in perioada de efectuare a investitiilor, asa cum se precizeaza si in contestatia formulata.

*** - In timpul solutionarii contestatiei, s-a luat legatura cu reprezentantul legal al societatii comerciale contestatoare, solicitandu-se acestuia sa completeze dosarul cauzei cu copii ale documentelor privind inregistrarile contabile efectuate de furnizorul terenului S.C. X Bucuresti - pentru a stabili daca la data la care S.C. a inregistrat TVA deductibila, societatea comerciala avea si dreptul legal de deducere a acestei taxe - conform prevederilor alin.(1) al art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (mai sus citate), dupa cum urmeaza:**

- ♦ TVA in suma de lei - pentru luna august 2004 - conform facturii fiscale seria nr...../19.08.2004;**
- ♦ TVA in suma de lei - pentru luna septembrie 2004 - conform facturilor fiscale seria nr..../02.09.2004 si seria nr...../02.09.2004.**

Aceasta solicitare a fost efectuata pentru a verifica daca taxa pe valoarea adaugata deductibila devenise exigibila prin inregistrarea in evidenta contabila de catre societatea emitenta a facturilor fiscale a acestor sume ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

Urmare a acestei solicitari, domnul - asociat unic si administrator al societatii comerciale contestatoare, a completat dosarul contestatiei cu copii ale urmatoarelor documente certificate de emitentul S.C. X Bucuresti:

- pag.1 a Notei contabile nr. .../septembrie 2004 in care, la pozitia 6, este evidentiata articolul contabil:

461.015	=	%	..... lei
<i>Debitori diversi (analitic 015)</i>		419.01	- lei
		<i>Clients-creditori (analitic 01)</i>	
		4427	- lei
		TVA colectata	
		4428	..... lei
		TVA neexigibila	
		7583	..... lei
		<i>Venituri din vanzarea activelor</i>	

- pag.36 a Componentei pe conturi pentru Nota nr. .../septembrie 2004;

- factura fiscala seria nr...../02.09.2004, in valoare totala de lei, din care TVA lei;

- factura fiscala seria nr...../02.09.2004, de stornare, in valoare total de lei, din care TVA lei.

* - Analizand constatările consemnate in actul atacat, precum si motivele care au determinat concluzia organelor de inspectie fiscala ca suma de lei nu se justifica a fi rambursata, coroborate cu sustinerile contestatoarei, avand in vedere si copiile documentelor prezentate ulterior de catre aceasta, organul de solutionare a contestatiei stabileste urmatoarele:

- S.C. si-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata in suma totala de lei, aferenta achizitionarii de la S.C. X Bucuresti a unui teren intravilan, la data emiterii de catre furnizorul sau a facturilor fiscale, respectiv in lunile august si septembrie 2004.

Conform prevederilor alin.(1) al art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acest drept ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.

Din documentele prezentate ulterior depunerii contestatiei, rezulta insa ca, la data de 30 septembrie 2004, taxa pe valoarea adaugata - in suma totala de lei - nu era colectata de catre S.C. X Bucuresti, deci nu devenise exigibila, fiind evidentiata integral in contabilitatea acestei firme in contul 4428 "Taxa pe valoarea adaugata neexigibila", cu toate ca parte din aceasta suma, respectiv lei, a fost achitata de clientul sau, S.C. , prin virament bancar in luna august 2004.

- Astfel, motivul neacordarii dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adaugata solicitat de S.C. prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2004, nu il constituie neprezentarea de catre societatea comerciala a documentului solicitat la inspectia fiscala din 08 noiembrie 2004, respectiv a "autorizatiei de constructie", care ar fi justificat - in opinia organelor de control - ca destinatia utilizarii terenului achizitionat in luna august 2004 este in folosul operatiunilor taxabile, aceasta

conditie nefiind de altfel prevazuta in legislatia privind TVA, **ci faptul ca, la data de 30 septembrie 2004, taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei nu devenise exigibila** - asa cum este stabilit la **alin.(1) al art.145 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, **intrucat nu era colectata la bugetul de stat de catre emitentul facturilor fiscale, astfel incat acesta este motivul care nu justifica dreptul de deducere si deci nici dreptul de rambursare a TVA** solicitata de S.C.

* - Fata de cele prezentate mai sus, **rezulta ca decizia nerambursarii soldului sumei negative a TVA aferent decontului la 30 septembrie 2004, stabilita la inspectia fiscala din 08 noiembrie 2004, este corecta, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata.**

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C., impotriva Raportului de inspectie fiscala nr...../08.11.2004 incheiat de reprezentanti ai A.C.F. Prahova, in conformitate cu prevederile alin.(1) al art.185 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE :

1. - Respingerea ca neintemeiata a contesatiei pentru suma totala de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata neacordata la rambursare in urma inspectiei fiscale desfasurata la sediul S.C., in perioada 29 octombrie - 04 noiembrie 2004.

2. - In conformitate cu prevederile alin.(2) al art.187 din O.G. nr.92/203, republicata, prezenta decizie poate fi atacata - in termen de 30 de zile de la data primirii acesteia - la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,