

**DECIZIA nr. 72 din ...
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. X S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. ...**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. ..., înregistrată la DGFP TULCEA sub nr. ..., asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-TL ... prin care se stabilesc obligații suplimentare de plată în sumă totală de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, precum și accesorii în valoare de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport cu data de primire a Raportului de Inspecție fiscală nr. F-TL ... și a Deciziei de impunere nr. F-TL ... (potrivit semnăturii de pe confirmarea de primire atașată în copie la dosarul cauzei -...) și data depunerii contestației la DGFP Tulcea sub nr.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, S.C. ... S.R.L. cu sediul în mun. ..., str. ..., nr...., Secția ..., Biroul ..., jud. Tulcea, identificată prin CUI, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Tulcea sub nr. ..., prin contestația înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. ... contestă Decizia de impunere nr. F-TL ... privind obligațiile suplimentare de plată în sumă totală de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, precum și accesorii în valoare de ... lei.

- " Conform celor înscrise în Raportul de Inspecție fiscală parțială nr. F-TL ..., organele de inspecție fiscală au considerat că S.C. X S.R.L. se încadrează în conformitate cu prevederile art.8, pct.5 din anexa nr.1 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea „ Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoare adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare” scutirea de taxa pe valoare adăugată nu se acordă pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii destinate construirii navelor prevăzute la art.143 alin (1) lit. h)

„ nave destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit, ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare.”

- „Conform punctului de vedere exprimat de Direcția de Legislație în Domeniul TVA din cadrul MFP, scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin(1) lit.h) din Codul Fiscal se referă la echipamente destinate a fi incorporate pe o navă maritimă deja construită, nave destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare...”

- „Lecturarea corectă a textelor de lege invocate, arată faptul că S.C. X S.R.L. se încadrează pentru operațiunile efectuate în prevederile art.143, alin.(1), lit.e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.6 alin.(1), (3) și (4) din OMFP 2222/2006 nicidecum în prevederile art.143, alin.(1), lit.h) din Codul Fiscal.”

- „Acceși speță am întâlnit-o la o altă firmă din cadrul grupului ..., în speță la SC Y SRL, care realizează instalația electrică a corpului de navă, iar încadrările făcute de organele de inspecție din cadrul aceleiași Activități de inspecție fiscală sunt conform art.143 alin. 1 lit. e din Codul fiscal. Atașăm copie după Raportul de inspecție fiscală încheiat la SC Y SRL nr.... pag.1, 9 și 29.”

În final solicită :

- Suspendarea executării actelor administrative fiscale contestate, până la soluționarea contestației
- Admiterea contestației și anularea totală a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. F-TL ..., împreună cu Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-TL ..., în sumă totală de ... lei (TVA în sumă de ... lei, accesorii aferente TVA în sumă de ... lei)

II. Organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat o inspecție fiscală parțială privind verificarea modului de determinare, înregistrare și declarare a TVA la S.C. X S.R.L. și a cuprins perioada 14.04.2011- 30.06.2011.

În urma soluționării decontului de TVA nr. ... depus la AFP Municipiul Tulcea cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative în cuantum de ... lei aferent lunii iunie 2011, contribuabilul nu are dreptul la rambursarea sumei de ... lei. În concluzie, conform prevederilor art. 147³, alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale OMFP nr. 263/2010 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare situația sumei negative solicitată la rambursare aferentă perioadei 14.04.2011-30.06.2011, se prezintă astfel:

- suma negativă a TVA pentru care se solicită rambursarea - ... lei
- TVA stabilită suplimentar de plată - ... lei
- TVA de plată la 30.06.2011 - ... lei

La finalizarea inspecției s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-TL ..., prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei, precum și accesorii în valoare de ... lei. Diferența în sumă de ... lei , TVA colectată stabilită față de agentul economic

este aferentă operațiunii de prestări de servicii – lucrări asupra bunurilor mobile corporale – izolații nave efectuate de petentă, operațiune încadrată eronat ca fiind scutită de tva cu drept de deducere, aceasta fiind operațiune impozabilă în conformitate cu prevederile art.133, alin.(7), lit.a) „ Prin excepție de la prevederile alin. (2), locul următoarelor servicii este considerat a fi: a) în România, pentru serviciile constând în activități accesorii transportului, precum încărcarea, descărcarea, manipularea și servicii similare acestora, servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale și evaluări ale bunurilor mobile corporale, servicii de transport de bunuri efectuate în România, când aceste servicii sunt prestate către o persoană impozabilă nestabilă pe teritoriul Comunității, dacă utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în România;”.

În baza raportului de inspecție fiscală parțială nr. nr. F-TL ... s-a emis Decizia de impunere nr. F-TL ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, precum și accesorii în valoare de ... lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă au fost stabilite în conformitate cu prevederile legale prin Decizia de impunere nr. F-TL ..., obligații de plată suplimentare în sumă totală de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, precum și accesorii în valoare de ... lei.

În fapt, organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat o inspecție fiscală parțială privind verificarea modului de determinare, înregistrare și declarare a TVA în baza decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Tulcea sub nr. ... în cuantum de ... lei.

Inspecția fiscală parțială s-a finalizat prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. F-TL ... în baza căruia s-a emis Decizia de impunere cu nr. F-TL ... prin care se stabilește suplimentar de plată suma totală de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, precum și accesorii în valoare de ... lei.

În urma verificării organele fiscale au constatat că diferența în sumă de ... lei, TVA colectată stabilită față de agentul economic este aferentă operațiunii de prestări servicii – lucrări asupra bunurilor mobile corporale – izolații nave efectuate de petentă, operațiune încadrată eronat ca fiind scutită de tva cu drept de deducere, aceasta fiind operațiune impozabilă în conformitate cu prevederile art.133, alin.(7), lit.a).

Pentru diferența de TVA de plată constatată și stabilită suplimentar, s-au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004, OG 92/2003R privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și Ordin MFP nr. 2222 /2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta realizează venituri din prestări servicii extracomunitare, în perioada supusă inspecției fiscale reprezentând lucrări de izolații, pentru nave aflate în construcție, operațiuni care reprezintă lucrări asupra bunurilor corporale în conformitate cu art.133, pct.13 alin.(14)din HG 44/2004 : “În aplicarea prevederilor art. 133 alin. (7) lit. a) din Codul fiscal, lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale cuprind toate operațiunile umane și mecanice efectuate asupra unui bun mobil corporal, altele decât cele de natură intelectuală sau științifică, respectiv servicii ce constau, printre altele, în procesarea, prelucrarea, repararea bunurilor mobile corporale.”

Veniturile contestatoarei sunt obținute din operațiuni taxabile cu cota de 24% conform art. 140 din Legea 571/2003:” *Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.* “, operațiuni de prestări servicii (lucrări de izolații, căptușeli izolații pentru nave aflate în construcție) reprezentând lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale, operațiune pentru care locul prestării este în România, în conformitate cu prevederile art.133 alin (2) *“Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”*

Conform punctului 13.(1) din HG 44/2004 :” Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește

servicii. Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) - (8) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4) - (8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).

Petenta realizează venituri impozabile în România, în perioada verificată (14.04.2011- 30.06.2011), care reprezintă lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale pentru partenerul extern – persoana impozabilă Z în conformitate cu prevederile art.133 alin (7) lit.a) din Codul fiscal „ Prin excepție de la prevederile alin. (2), locul următoarelor servicii este considerat a fi:

a) în România, pentru serviciile constând în activități accesorii transportului, precum încărcarea, descărcarea, manipularea și servicii similare acestora, servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale și evaluări ale bunurilor mobile corporale, servicii de transport de bunuri efectuate în România, când aceste servicii sunt prestate către o persoană impozabilă nestabilită pe teritoriul Comunității, dacă utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în România; “

Conform art.133, punctul 15¹ alin.(1) din HG 44/2004:

“a) serviciile constând în activități accesorii transportului, precum încărcarea, descărcarea, manipularea și servicii similare acestora, se consideră a fi efectiv utilizate și exploatate în România dacă sunt prestate pe teritoriul României;

b) serviciile constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale și evaluări ale bunurilor mobile corporale se consideră a fi efectiv utilizate și exploatate în România dacă sunt efectuate pe teritoriul României;

c) serviciile de transport de bunuri efectuate în România sunt serviciile al căror punct de plecare și punct de sosire se află pe teritoriul României, acestea fiind considerate efectiv utilizate și exploatate pe teritoriul României.”

În conformitate cu art.133, punctul 15¹ alin.(2) din HG 44/2004:

“Dacă locul prestării serviciilor conform art. 133 alin. (7) lit. a) din Codul fiscal este situat pe teritoriul României, operațiunile sunt impozabile în România, fiind aplicabile cotele de taxă prevăzute la art. 140 din Codul fiscal sau, după caz, scutirile de taxă prevăzute la art. 141, 143, 144, 144¹ și 152 din Codul fiscal.”

Conform art. 8 punctul 5 din anexa 1 din O.M.F.P. 2222/2006 “ **Scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se acordă pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii destinate construirii navelor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal.**”

Art. 143 alin. (1) lit. h) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

“ Sunt scutite de taxă:

h) în cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare, următoarele operațiuni:

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea, leasingul și închirierea de nave, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și

întreținerea de echipamente încorporate sau utilizate pe nave, inclusiv echipamente de pescuit;”

Petenta nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. h) întrucât efectuează prestări de servicii “destinate construirii navelor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal.” (lucrări de izolație efectuate pentru construcția navelor maritime N 754-corp navă de aprovizionare platforme și N 746- corp navă multifuncțională și de salvare) operațiuni care nu sunt scutite de TVA conform art. 8 punctul 5 din anexa 1 din O.M.F.P. 2222/2006.

Referitor la afirmațiile petentei că alte organe fiscale au făcut o altă încadrare și că operațiunile efectuate de SC X SRL se încadrează la art.143 alin(1) lit.e) din Codul Fiscal **se reține** că potrivit art.6 alin.(1) din Ordinul 2222 / 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate ori importate în vederea prelucrării în România și care ulterior sunt transportate în afara Comunității de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal se aplică prestărilor de servicii de prelucrare și în cazul în care prestatorul de servicii care efectuează aceste servicii în baza unui contract încheiat cu un client nestabilit în România achiziționează sau importă bunuri în vederea încorporării în produsul prelucrat ori în vederea utilizării în legătură directă cu produsele prelucrate. Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal se aplică pentru prestările de servicii pentru care locul prestării se consideră în România, conform prevederilor art. 133 din Codul fiscal, și se justifică cu documentele prevăzute la alin. (3) sau (4), după caz. Orice bun încorporat în produsul prelucrat, ambalajele sau alte bunuri utilizate în legătură directă cu produsul prelucrat sunt accesorii serviciilor realizate și nu vor fi tratate ca livrări de bunuri, ci ca fiind parte a serviciului prestat.”

Ori în cazul de față **condiția ca bunurile prelucrate să fie transportate ulterior în afara Comunității de către prestatorul serviciilor SC X SRL sau de către client, SC Q SRL, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia, nu este îndeplinită.** Transportul în afara comunității nu este efectuat de cei doi parteneri și nici de o persoană care acționează în numele acestora ci de SC G ROMÂNIA.

Afirmațiile petentei:”Conform punctului de vedere exprimat de Direcția de Legislație în Domeniul TVA din cadrul MFP, scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin(1) lit.h) din Codul Fiscal se referă la echipamente destinate a fi încorporate pe o navă maritimă deja construită, nave destinate navigației maritime, utilizate pentru transportul internațional de persoane și/sau de bunuri, pentru pescuit ori altă activitate economică sau pentru salvare ori asistență pe mare...” **nu se rețin în soluționarea favorabilă a contestației întrucât petenta nu anexează la dosarul cauzei punctul de vedere la care face referire astfel că organul de**

soluționare contestații nu se poate pronunța asupra acesteia. Se reține de asemenea că potrivit **Codului de procedură fiscală**:

Art.65 " Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal"

Art.213 alin.(1) "(...) Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Art.206 "Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
(...) d) dovezile pe care se întemeiază".

Având în vedere cele menționate în cuprinsul prezentei decizii rezultă că organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea au stabilit în mod legal că societatea nu are dreptul la rambursarea sumei de ... lei, TVA solicitată prin decontul de TVA nr. ... aferent lunii iunie 2011 și are de plată TVA în sumă de ... lei. În consecință urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la suma totală de ... lei .

În ce privește accesoriile în sumă totală de ... lei aferente TVA se reține că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitele, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, urmează a se respinge contestația cu privire la acest capăt de cerere.

Cu privire la solicitarea de suspendare a executării deciziei atacate, până la data soluționării definitive a contestației formulate, se rețin dispozițiile art.215 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de Procedură fiscală, cu privire la „**Suspendarea executării actului administrativ fiscal** :

(1) *Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

(2) *Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei."*

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X S.R.L. cu privire la suma totală de lei reprezentând TVA respinsă la rambursare în sumă de ...lei, TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ...lei, precum și

accesorii în valoare de ... lei stabilite de Activitatea de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. F-TL

Art.2. Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV