

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 184 din 28 octombrie 2009

Cu adresa nr./....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. “.....” S.R.L.** din, Jud. Prahova, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./..... intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr./..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr./.....

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand TVA pentru care la control nu s-a acordat drept de deducere si pe cale de consecinta nu s-a aprobat la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX “*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*”.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

“[...] Consideram nelegala privarea de un drept acordat de legiutor, respectiv dreptul de a deduce TVA inscrisa intr-o factura emisa de furnizor conform art. 146 alin.1 si art.155, alin.5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In fapt factura nr/.....2006 emisa de SC T SRL reprezinta comisionul perceput de acesta pentru creanta cesionata. Creanta cumparata avea ca suport economic o conducta de gaze naturale ce urma sa deserveasca investitiile din zona, ca operator de distributie de gaze si sa asigure necesarul de gaz natural pentru desfasurarea activitatii noastre, stiut fiind faptul ca societatea noastra produce sticla decorata si lunar are un consum de gaz natural in medie de - ron. [...].

In baza celor prezentate, emitentul facturii respectiv SC T a colectat TVA pentru acest comision iar cumparatorul are drept de deducere al acestui TVA.

Dealtfel, dreptul de deducere asa cum este prevazut la art. 145 alin.2, litera a din Codul Fiscal, nu este conditionat de realizarea, imediata sau anterioara exercitarii deducerii, de operatiuni taxabile, acestea putand fi destinate unor operatiuni taxabile viitoare, in ansamblul operatiunilor societatii.

Precizam ca, asa cum s-a aratat in actul de control, aceasta tranzactie a fost considerata ca realizata si de catre instanta comerciala prin Decizia pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie in data de2009, prin care a respins actiunea SC SRL impotriva SC T SRL, considerand tranzactia comerciala reala si legala conform contractului de cesiune de creanta si facturii nr/.....2006.

Pe cale de consecinta consideram ca SC SRL este indreptatita sa deduca TVA in suma de lei, deoarece apartine unei operatiuni efectuate de societate, iar exercitarea dreptului de deducere s-a facut in baza unui document legal - factura fiscala - prevazut de lege si emis de alta societate platitoare de TVA, parte a tranzactiei. [...].”

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la S.C. “.....” S.R.L. din, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

“[...] **1.2. T.V.A. deductibila** [...]

Fata de TVA deductibila inregistrata de societate, la control s-a stabilit TVA deductibila in suma de lei, cu o diferenta in minus de lei, provenita din urmatoarele constatari:

- lei reprezentand TVA inscrisa in factura nr./.....2006, inregistrata in luna 2009, emisa de S.C. T S.R.L., reprezentand contravaloare contract cesiune creante nr./.....2006 in valoare totala de lei [...].

Datorita litigiului si urmare Deciziei pronuntate de Inalta Curte de Casatie si Justitie, S.C. S.R.L. a inregistrat factura mentionata in luna 2009, prin articolul contabil:

%	=	404 lei
231		 lei
4426		 lei.

La control s-a constatat faptul ca unitatea verificata inregistreaza numai venituri din inchiriere de spatii comerciale, precum si venituri din valorificarea productiei obtinute. Operatiunea derulata conform contractului nr./.....2006 nu a condus la realizarea de venituri si nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, asa cum prevede art.145 alin (2) lit. a) din Codul Fiscal.

Prin deducerea TVA in suma de lei a fost incalcat art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, [...].

1.3. Soldul sumei negative a T.V.A. pentru care s-a solicitat rambursarea [...]

Avand in vedere cele precizate TVA de rambursat aferent lunii 2009, se prezinta astfel:

- T.V.A. de rambursat solicitata de societate lei;
- T.V.A. pentru care societatea are drept de rambursare lei;
- T.V.A. care nu se justifica a fi rambursata lei.”

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de** de organele fiscale apartinand D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la S.C. “.....” S.R.L. din, a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidentiere si declarare a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei **..... 2009 - 2009**, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare aferent lunii **..... 2009**, inregistrat la A.F.P. sub nr./.....2009 si la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. sub nr./.....2009, prin care se solicita rambursarea sumei de **..... lei**.

Obiectul principal de activitate al societatii il constituie “...” - cod CAEN

Fata de TVA de recuperat declarata de societatea comerciala la2009 in suma de **..... lei**, in urma inspectiei fiscale a rezultat ca societatea are drept de rambursare doar pentru TVA in suma de **..... lei**, mai putin cu suma de **..... lei**, TVA care nu se justifica a fi rambursata, din care societatea comerciala contesta suma de **..... lei**.

Neacordarea dreptului de deducere si implicit, de rambursare pentru TVA in suma de **..... lei**, contestata, s-a datorat faptului ca aceasta suma a fost dedusa contrar prevederilor **art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003** cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv achizitia inscrisa in **factura fiscala nr./.....2006** emisa de S.C. “T” S.R.L. - contravaloare contract cesiune creante nr./.....2006 - nu a fost destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

* **S.C. “.....” S.R.L.** considera nelegala privarea de un drept acordat de legiuitor, respectiv dreptul de a deduce TVA inscrisa intr-o factura emisa de furnizor conform art. 146 alin.(1) si art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Se sustine ca factura nr./.....2006 emisa de S.C. “T” S.R.L. reprezinta comisionul perceput de aceasta societate pentru creanta cesionata, pentru care furnizorul a colectat TVA, iar cumparatorul are drept de deducere pentru aceasta taxa.

Se mai sustine ca dreptul de deducere, asa cum este prevazut la art. 145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, nu este conditionat de realizarea, imediata sau anterioara exercitarii deducerii, de operatiuni taxabile, acestea putand fi destinate unor operatiuni taxabile viitoare, in ansamblul operatiunilor societatii.

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata prevede urmatoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare (forma valabila in luna mai 2009):

"Art. 129. - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128. [...]"

Art. 141. - [...]"

(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

a) prestarile urmatoarelor servicii de natura financiar-bancara: [...]"

3. tranzactii, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plati, viramente, creante, cecuri si alte instrumente negociabile, exceptand recuperarea creantelor; [...]"

Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]"

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5); [...]"

* **Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:**

- In fapt, in data de **2006** s-a incheiat **Contractul de cesiune de creanta nr./.....2006** intre S.C. "T" S.R.L. - in calitate de cedent si S.C. "....." S.R.L. - in calitate de cesionar, avand ca obiect cesionarea de catre cedent a tuturor drepturilor de creanta aferente contractului de executie lucrari nr./.....2004 pentru lucrarea "Alimentare cu gaze naturale si bransament - depozit logistic, Proiect nr./2004".

Citam din contract:

"Cesionarul se substituie cedentului in Dosarul de executare nr./2006 aflat pe rolul Biroului Executorului Judecatoresc P.C., [...]. Astfel, cesionarul preia toate drepturile litigioase, prezente si viitoare, din Dosarul de executare nr./2006 mai sus identificat, privind pe debitoarea S.C. S S.A., [...]. **Pretul cesiunii este lei la care se adauga TVA.**

Plata cesiunii se face pana la data de2006, prin virament bancar si este irevocabila in sensul in care daca cesionarul nu recupereaza creanta nu se poate indrepta impotriva cedentului."

- In data de **2006**, intrucat nu a avut cunostinta de cesionarea creantei, debitoarea S.C. "S" S.R.L. si-a achitat integral datoria in suma de lei catre S.C. "T" S.R.L., in acest fel contractul de cesiune de creanta ramanand fara obiect.

- In baza contractului de cesiune de creanta, cu O.P. nr. din **2006** in suma de lei si O.P. nr. din **2006** in suma de lei, S.C. "....." S.R.L. a efectuat integral plata cesiunii catre S.C. "T" S.R.L. (..... lei valoare cu TVA), sumele fiind evidentiata in contul 461 "Debitori diversi" (461 "Debitori diversi" = 5121 "Conturi la banci in lei").

- In data de **2006**, S.C. "T" S.R.L. a emis pentru S.C. "....." S.R.L. factura fiscala nr./.....2006 in valoare totala de lei din care TVA in suma de lei, reprezentand "Contravaloare contract cesiune creante nr./.....2006", document neinregistrat in evidenta societatii contestatoare la acea data.

- In data de **2006**, S.C. "T" S.R.L. a restituit S.C. "....." S.R.L. suma de lei, respectiv diferenta dintre suma incasata in data de 2006 si 2006 (..... lei) si suma facturata in data de 2006 (..... lei).

Intrucat societatea cesionara S.C. "....." S.R.L. a considerat ca, in urma achitarii de catre societatea debitoare S.C. "S" S.R.L. a debitului in suma de lei catre S.C. "T" S.R.L., aceasta avea obligatia sa-i restituie in totalitate suma virata conform contractului, respectiv lei, pentru recuperarea diferentei in suma de lei (..... lei - lei) S.C. "....." S.R.L. a formulat actiune impotriva S.C. "T" S.R.L., solutionata de Tribunalul Prahova prin Sentinta nr./.....2007, in sensul respingerii actiunii ca neintemeiata. Prin Decizia nr./.....2008, Curtea de Apel Ploiesti - Sectia Comerciala si de Contencios Administrativ si Fiscal a admis apelul formulat de S.C. "....." S.R.L., insa prin Decizia nr./.....2009 Inalta Curte de Casatie si Justitie a admis recursul declarat de S.C. "T" S.R.L., astfel ca suma de lei nu a mai fost recuperata de S.C. "....." S.R.L.

- In luna **2009**, ca urmare a Deciziei nr./.....2009 susmentionata, defavorabila societatii contestatoare, aceasta a inregistrat in evidenta contabila factura fiscala nr./.....2006, prin articolele contabile:

..... lei	%	=	404 "Furnizori de imobilizari"
231 "Imobilizari corporale in curs de executie"			
..... lei			
4426 "TVA deductibila"			
..... lei.			

- Prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./.....2009, organele de inspectie fiscala apartinand D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA pentru suma de lei inscrisa in factura susmentionata.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere si implicit de rambursare pentru TVA in suma de lei inscrisa in factura fiscala nr./.....2006 emisa de S.C. "T" S.R.L., intrucat societatea comerciala nu a facut dovada ca achizitia a fost destinata utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, conform prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, neconducand la realizarea de venituri.

Astfel, la data emiterii facturii nr./.....2006 reprezentand "*contravaloare contract cesiune creante nr./.....2006*", contractul nr./.....2006 nu mai avea obiect, prin faptul ca nu mai exista creanta cedata, intrucat debitorul cedat (S.C. "S" S.A.) si-a achitat obligatia fata de cedent (S.C. "T" S.R.L.), drept pentru care, suma totala de lei din care TVA lei inscrisa in factura nr./.....2006 reprezinta o plata fara pretatie.

Dovada ca societatea contestatoare nu a recunoscut factura emisa de S.C. "T" S.R.L., respectiv nu a recunoscut prestarea inscrisa in ea si ca ar datora cedentului suma de lei, este faptul ca a formulat actiune in instanta pentru nedatorarea acestei sume si recuperarea ei de la aceasta societate, careia i-a virat in datele de si 2006 pretul cesiunii de creanta in suma de lei, solicitand instantei sa dispuna rezolutiunea contractului de cesiune de creanta nr./.....2006 si repunerea partilor in situatia anterioara.

O alta dovada din care rezulta ca societatea contestatoare nu a considerat reala prestarea din factura nr./.....2006, este ca nu a inregistrat in evidenta contabila aceasta factura la data emiterii ei, in luna2006, ci dupa pronuntarea de catre instanta de judecata a unei hotarari definitive si irevocabile defavorabila societatii comerciale contestatoare, respectiv in luna 2009.

In sustinerea contestatiei sale societatea comerciala invoca prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, respectiv faptul ca si-a exercitat dreptul de deducere in baza unui document legal - factura fiscala - emisa de o alta societate platitoare de TVA.

Insa, faptul ca a fost emisa o factura fiscala ca si faptul ca furnizorul S.C. "T" S.R.L. a colectat TVA in baza aceleiasi facturi nr./.....2006, nu conduce implicit si la acordarea dreptului de deducere a acestei taxe de catre cumparator, acest drept fiind conditionat de incadrarea in prevederile art. 145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, asa cum am precizat si mai sus.

Este adevarat ca dreptul de deducere asa cum este prevazut la art. 145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal nu este conditionat de realizarea de operatiuni taxabile imediata sau anterioara nasterii dreptului de deducere, achizitiile putand fi destinate unor operatiuni taxabile viitoare, inasa, asa cum am prezentat mai sus, operatiunea care a stat la baza emiterii facturii nr./.....2006 in baza careia s-a dedus TVA in suma de lei nu este reala, intrucat cesiunea de creanta nu s-a mai realizat. Deci aceasta achizitie nu a condus la realizarea de operatiuni taxabile nici anterior, nici in momentul si nici ulterior inregistrarii in evidenta contabila a facturii susmentionata.

Dreptul de deducere a TVA se analizeaza pe fiecare operatiune in parte si nu pe ansamblul operatiunilor societatii, asa cum eronat se sustine in contestatie.

Societatea comerciala sustine ca factura nr./.....2006 emisa de S.C. "T" S.R.L. reprezinta comisionul perceput de furnizor pentru creanta cesionata. Insa in contractul incheiat intre parti nu se prevede plata unui comision, pretul cesiunii de creante fiind egal cu valoarea creantei cesionate. Mai mult, comisionul de administrare si colectare a creantelor se percepe de comisionar (cesionar) si nicidecum de catre cedent.

De asemenea, societatea comerciala sustine ca Inalta Curte de Casatie si Justitie, prin Decizia pronuntata in data de2009, a considerat "*tranzactia comerciala reala si legala conform contractului de cesiune de creanta si facturii nr./.....2006*", inasa in cuprinsul Deciziei nr./.....2009 instanta nu face o astfel de afirmatie, din contra, se sustine culpa cesionarului (S.C. "....." S.R.L.) in neindeplinirea obligatiei de notificare a debitorului (S.C. "S" S.R.L.), drept pentru care cesionarul nu putea solicita rezolutiunea contractului, nefiind indeplinite conditiile prevazute de art.1021 din Codul civil.

Fata de cele prezentate mai sus, se va respinge contestatia ca neintemeiata, pentru TVA deductibila in suma de lei, conform prevederilor **art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003** privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat achizitia inscrisa in factura nr./.....2006 nu este destinata realizarii de operatiuni taxabile ale societatii comerciale contestatoare.

IV. - Concluzionand analiza contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE:

1. - Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand TVA pentru care la control nu s-a acordat dreptul de deducere si implicit dreptul de rambursare.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,