

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 64 din 04 august 2008

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii** 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.F.P.C.M. Prahova.

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

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- lei – majorari de intarziere aferente TVA de plata.

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:

"[...] In data de2007, SC SRL a efectuat o achizitie intracomunitara in suma de lei, echivalentul a euro, reprezentand contravaloarea unei ambarcatiuni tip Sport-noua, pe baza facturii/.....2007 emisa de B Germania.

[...]

- Organul fiscal a interpretat gresit ca ambarcatiunea se incadreaza in categoria mijloacelor de transport noi, [...].

[...] ambarcatiunea in cauza are o lungime de 5.25 m mai mica decat lungimea prevazuta fiscal de 7 m, neputand fi considerata mijloc de transport d.p.d.v. al TVA.

- Achizitia ambarcatiunii in cauza este considerata conf.art.3, "operatiune impozabila", lit.a, fiind "o achizitie intracomunitara de bunuri, altele decat mijloace de transport noi"

[...] asa cum insasi organul fiscal mentioneaza in raportul de inspectie fiscala, conform art.157, alin.2 "prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabila inregistrata conform art.153 (SC SRL) va evidenta in decontul prevazut la art.156² atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si conditiile stabilite la art.145 - 147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau", nefiind obligata la plata taxei si nefiind conditionata de alte restrictii.

- Conform articolului 145, alin.2 Cod fiscal, invocat si de organul de control, SC SRL "are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: operatiuni taxabile". In spiritul art.146, alin.1, lit.e, Cod fiscal, exercitarea dreptului de deducere, este conditionata de detinerea unei facturi si inregistrarea taxei ca taxa colectata, organul fiscal, daca impune colectarea taxei, implicit trebuie sa asigure dreptul de deducere a acesteia.

- Trimiterea de catre organul de control in raport la pag.11, alin.7 la "cap.III.1 Impozit pe profit-anul 2007" este gresita, intrucat in acest capitol s-a facut referire la "utilizarea in scopul obtinerii

de venituri" si nu la utilizarea de operatiuni taxabile, notiuni diferite din punct de vedere al impozitului pe profit si TVA. [...]

- Mentionam ca ambarcatiunea a fost achizitionata in scop administrativ conform art.24, alin.2, lit.a, Cod fiscal.

- De asemenea mentionam ca ambarcatiunea in cauza va face obiectul scrisorii de garantie emisa in favoarea SC K SA, scrisoare ca va fi finalizata pana la sfarsitul lunii in curs. [...]."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de de reprezentantii Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, Jud.Prahova, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

"[...] TVA colectata

[...]. Urmare controlului efectuat, s-a constatat ca in perioada analizata, potrivit evidentei contabile, S.C. S.R.L. a colectat TVA in suma totala de lei (anexa nr.3.1), fata de care la control s-a stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectata de lei cu lei mai mult.

Diferenta suplimentara de lei, este consecinta fiscala a urmatoarei deficiente:

Pe baza facturii/.....2007 (anexata in copie xerox) emisa de B Germania, unitatea a efectuat o achizitie intracomunitara in suma de lei, echivalentul a euro, reprezentand contravaloarea unei ambarcatiuni tip Sport - noua.

Potrivit art.126, alin.(3), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, achizitiile intracomunitare de mijloace de transport noi efectuate de orice persoana, sunt operatiuni impozabile pentru care locul impunerii este considerat a fi in Romania. Persoana obligata la plata taxei este persoana care efectueaza achizitia asa cum este prevazut la art.151 din acelasi act normativ.

Plata taxei se efectueaza prin inscrierea in decontul de TVA, "atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, **in limitele si in conditiile stabilite la art.145-147¹**, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare", conform art.157, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Asa cum am aratat la capitolul III.1 Impozit pe profit - anul 2007, unitatea nu a utilizat acest mijloc fix pentru realizarea de operatiuni taxabile, respectiv nu a inregistrat venituri aferente acestuia. Drept urmare in conformitate cu prevederile art.157, alin.(2) coroborat cu art.145, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pentru aceasta achizitie si avea obligatia inscrierii in decontul de TVA intocmit pentru luna 2007 a TVA colectata in suma de lei (..... lei *19%).

In consecinta, la control a fost stabilita TVA colectata suplimentar in suma de lei.

TVA de plata / TVA de recuperat [...]

Avand in vedere neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de lei si colectarea suplimentara a unei taxe in suma de lei, la control a fost stabilita TVA de plata suplimentar in valoare de lei.

In temeiul art.119 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de lei, din care: [...] suma de lei pentru taxa colectata suplimentar."

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

* Prin **Raportul de inspectie fiscala** incheiat in data de de organele fiscale apartinand A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Prahova, a fost verificat modul de constituire, evidentiere, declarare si virare a obligatiilor datorate bugetului general consolidat de S.C. "....." S.R.L. din

Verificarea taxei pe valoarea adaugata a cuprins perioada -, perioada in care societatea comerciala a desfasurat activitate de "Comert cu ridicata nespecializat de produse alimentare, bauturi si tutun" - cod CAEN 5139.

Organele de control au constatat ca in luna 2007, pe baza facturii nr...../.....2007 emisa de firma "B" din Germania, societatea comerciala a efectuat o achizitie intracomunitara in suma de lei, echivalentul a euro, reprezentand contravaloarea unei ambarcatiuni tip sport - noua. Pentru aceasta operatiune, S.C. "....." S.R.L. nu a aplicat prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca nu a fost efectuata plata TVA aferenta acestei achizitii intracomunitare, prin inscrierea in decontul de TVA aferent lunii 2007 atat ca TVA colectata, cat si ca TVA deductibila, a TVA in suma de lei aferenta achizitiei intracomunitare.

Drept urmare, la control s-a colectat suplimentar TVA in suma de lei (..... lei x 19%), insa nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in acelasi cuantum, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal, intrucat societatea comerciala nu a utilizat mijlocul fix achizitionat pentru realizarea de operatiuni taxabile.

Colectarea suplimentara a TVA in suma de lei, neurmata de deducerea aceleiasi sume, a condus la stabilirea unei TVA suplimentare de plata, aferent careia au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei.

* S.C. "....." S.R.L. contesta obligatia de plata a TVA in suma de lei si a majorarilor de intarziere in suma de lei, sustinand ca, in spiritul art.146 alin.(1) lit.e) din Codul fiscal, exercitarea dreptului de deducere este conditionata de detinerea unei facturi si inregistrarea taxei ca taxa colectata, iar organul fiscal, daca impune colectarea taxei, implicit trebuie sa asigure dreptul de deducere a acesteia. Se precizeaza ca, "*La pag.11 alin.5 organul de control mentioneaza ca achizitia intracomunitara a ambarcatiunii este operatiune impozabila iar la pag.11, alin.7, mentioneaza contrariul, ca nu este utilizat pentru realizarea de operatiuni taxabile, conditie care nu este reglementata nicaieri in codul fiscal la capitolul de TVA.*"

Se sustine deasemenea ca ambarcatiunea a fost achizitionata in scop administrativ, conform art.24, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal si ca acest mijloc fix va face obiectul unei scrisori de garantie ce va fi finalizata pana la sfarsitul lunii iunie 2008.

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

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Operatiuni impozabile

Art. 126. - [...]

(3) Sunt, de asemenea, operatiuni impozabile si urmatoarele operatiuni efectuate cu plata, pentru care locul este considerat a fi in Romania, potrivit art. 132¹:

a) o achizitie intracomunitara de bunuri, altele decat mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuata de o persoana impozabila ce actioneaza ca atare sau de o persoana juridica neimpozabila, care nu beneficiaza de derogarea prevazuta la alin. (4), care urmeaza unei livrari intracomunitare efectuate in afara Romaniei de catre o persoana impozabila ce actioneaza ca atare si care nu este considerata intreprindere mica in statul sau membru, si careia nu i se aplica prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrarile de bunuri care fac obiectul unei instalari sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vanzarile la distanta; [...]

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140; [...].

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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; [...]

Conditii de exercitare a dreptului de deducere

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

e) pentru taxa aferenta unei achizitii intracomunitare de bunuri:

1. sa detina o factura sau documentul prevazut la art. 155¹ alin. (1); si

2. sa inregistreze taxa ca taxa colectata in decontul aferent perioadei fiscale in care ia nastere exigibilitatea; [...]

Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

Art. 147¹. - (1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

Persoana obligata la plata taxei pentru achizitii intracomunitare

Art. 151. - Persoana care efectueaza o achizitie intracomunitara de bunuri care este taxabila, conform prezentului titlu, este obligata la plata taxei.

Plata taxei la buget

Art. 157. - [...]

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 va evidenta in decontul prevazut la art. 156², atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferenta achizitiilor intracomunitare, bunurilor si serviciilor achizitionate in beneficiul sau, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g). [...].”

* Avand in vedere cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei concluzioneaza ca **societatea contestatoare nu avea drept de deducere pentru TVA in suma de lei aferenta achizitiei intracomunitare a unei ambarcatiuni tip sport, dar avea obligatia inscrierii in decontul de TVA aferent lunii 2007 a TVA colectata in suma de lei, intrucat:**

- In luna 2007, S.C. “.....” S.R.L. din a realizat o achizitie intracomunitara care a urmat unei livrari intracomunitare efectuate in afara Romaniei de catre o persoana impozabila dintr-un stat comunitar, respectiv firma “B” din Germania. Conform prevederilor **art.126 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta este o **operatiune impozabila in Romania**.

Persoana obligata la plata taxei este persoana care efectueaza achizitia intracomunitara, conform **art.151 din Codul fiscal**.

Din aceste prevederi legale rezulta obligatia S.C. “.....” S.R.L. de a colecta TVA pentru achizitia intracomunitara efectuata.

- Conform **art.157 alin.(2) din Codul fiscal**, in acest caz plata la buget a TVA se face prin inscrierea in decontul de TVA, atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, a taxei aferente achizitiei intracomunitare, insa **in limitele si in conditiile stabilite la art.145 – 147¹ din Codul fiscal**.

Inregistrarea contabila 4426 “TVA deductibila” = 4427 “TVA colectata” la cumparator este denumita “autolichidarea taxei pe valoarea adaugata”, iar colectarea TVA la nivelul taxei deductibile este asimilata cu plata taxei.

Din aceste prevederi legale rezulta ca societatea comerciala are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiei intracomunitare, insa **doar daca respecta limitele si conditiile prevazute la art.145 – 147¹ din lege**. Asadar, colectarea TVA, in acceptiunea art.157 alin.(2) din Codul fiscal, nu este obligatoriu urmata si de deducerea aceleasi taxe.

- La **art. 145 din Codul fiscal** se precizeaza sfera de aplicare a dreptului de deducere, iar la **alin.(2)** al acestui articol sunt prevazute conditiile care trebuie indeplinite de o persoana impozabila pentru a avea dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor.

La **lit.a) a alin.(2) al art.145 din Cod fiscal** se precizeaza cu claritate ca **se va putea deduce TVA aferenta achizitiilor doar daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.**

Definirea operatiunilor impozabile este prevazuta la **art.126 din Codul fiscal**, iar operatiunile taxabile sunt parte integranta din operatiunile impozabile, asa cum se prevede la **alin.(9) al art.126 din Codul fiscal.**

La **art.146 din Codul fiscal** sunt prevazute conditiile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, insa numai dupa ce s-au respectat conditiile inscrise la art.145 din Codul fiscal, intrucat nu poti sa-ti exerciti un drept pe care, legal, nu il ai.

Ambarcatiunea tip sport achizitionata nu contribuie la realizarea unor operatiuni taxabile, prin natura sa fiind destinata exclusiv activitatilor de recreere si agrement. Acest mijloc fix reprezinta un vas de croaziera care nu poate fi utilizat pentru activitatile economice desfasurate de S.C. "....." S.R.L.. Acest fapt a fost recunoscut de chiar societatea comerciala contestatoare, in punctul de vedere formulat cu privire la raportul de inspectie fiscala, potrivit caruia imbarcatiunea a fost achizitionata pentru fidelizarea angajatilor cu functii de conducere.

Societatea comerciala sustine ca imbarcatiunea a fost achizitionata in scop administrativ, insa activitatea de recreere a angajatilor cu functii de conducere nu poate fi suprapusa cu activitatea de administrare a societatii.

In plus, **art.24 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal** invocat de societatea comerciala in sustinerea contestatiei, face referire la mijloacele fixe amortizabile, insa, la capitolul III.1. "*Impozitul pe profit*" din Raport organele de inspectie fiscala au concluzionat, in baza prevederilor **art.24 alin.(2) lit.g) din Codul fiscal**, ca imbarcatiunea achizitionata nu este un mijloc fix amortizabil, iar aceste constatari nu au fost contestate de catre societatea comerciala.

De asemenea, societatea comerciala sustine ca imbarcatiunea va face obiectul unei scrisori de garantie emisa in favoarea S.C. "K" S.A., insa in perioada – 2008 S.C. "....." S.R.L. a fost beneficiara unui raport de evaluare de bunuri, printre care nu a fost inclusa si imbarcatiunea tip sport, evaluarea bunurilor avand drept scop obtinerea unei scrisori de garantie ce va fi emisa in favoarea S.C. "K" S.A..

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea comerciala nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei intrucat aceasta taxa este aferenta unei achizitii de bunuri ce nu este destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, conform prevederilor **art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal**, insa avea obligatia colectarii si platii TVA in suma de lei aferenta achizitiei intracomunitare, conform prevederilor **art.126 alin.(3) lit.a)**, coroborat cu **art.157 alin.(2) din Codul fiscal**, drept pentru care, **se va respinge ca neintemeiata contestatia** formulata pentru TVA in suma de lei, ca si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de lei.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a 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.F.P.C.M. 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 ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. "....."
S.R.L. din, jud.Prahova, pentru suma totala de lei reprezentand:
- lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- lei – majorari de intarziere aferente TVA de plata.

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 EXECUTIV,