

**MINISTERUL FINANJELOR PUBLICE**

Agentia Nationala de  
Adminfstrare Fiscala Directia  
Generala a Finantelor Publice a  
Judetului

Nr. data: .2011

Catre: **Biroul Solutionarea Contestatiilor**

In atentia: - sef serviciu  
Ref.: comunicare solutie irevocabila anulare act administrativ  
privind S.R.L.

De la: D.G.F.P. -Serviciul Juridic

Alaturat va comunicam, **spre stiinta**, copia sentintei civile nr. .01.2010, pronuntata in prima instanta de Tribunalul in dosarul nr. /2009, modificata in tot prin decizia civila nr. /07.12.2010 pronuntata in recurs de Curtea de Apel in sensul admitterii in parte a actiunii formulata de catre reclamanta **S.C. S.R.L.**, cu sediul in Str. , Nr. Judetul , impotriva Deciziei nr. /31.10.2008 emisa de D.G.F.P. in solutionarea contestatiei prealabile si a Deciziei de impunere nr. .07.2008 emisa de D.G.F.P. , pentru obligatii fiscale suplimentare in suma totala de lei, reprezentand TVA deductibila aferenta unor bunuri incorporata in hala de productie proprietatea S.C. S.R.L., -respingandu-se in rest actiunea formulata.

Cu consideratie,

p. Director

Sef Serviciu-Juridic

Consilier juridic

E  
l  
a  
b  
o  
r  
a  
t  
d

r  
j  
u  
r  
i  
d  
i  
c  
,  
S  
e  
r  
v  
i  
c  
i  
u  
l  
J  
u  
r  
i  
d  
i  
c  
,

data: .2010; ora: 14:30 Numar  
ROMANIA - Ministerial Justitiei

## ROMANIA - Ministerial Justitiei

Justitia m folosul cetat;enilor

### Curtea de apel

#### Dosare

Informatii detaliate despre dosar

**Numar unic dosar:** /2009  
**Inregistrat in data de:** .2010  
**Object dosar: Materia** contestatie act administrativ fiscal  
**juridica: Stadiu** Contencios administrativ si fiscal  
**procesual: Parti:** Recurs  
@ SC SRL : Reclamant  
(3 AGENTIA NATIONAL\*. DE ADMINISTRARE FISCALA-DIRECJIA GENERALA A FINANTELOR  
PUBLICE : PSrat

#### CAI DE ATAC:

/  
l Tip acttune  
jPagina 1

Data decSarare

Cine deciaara

**TERMENE DE JUDECATA:**

Data

Detalii

/2010

Solutionare

Solutie: Admite recursul formulat de reclamanta S.C. S.R.L. impotriva sentintei civile nr. .01.2010, j  
 i pronuntata de Tribunalul in dosar nr. /2009. Modifica sentinta civila recurata. Admite in parte cererea formulata;  
 ide reclamanta S.C. S.R.L. in contradictoriu cu pșrata Directia Generala a Finantelor Publice . Anuleazș in !  
 ;parte urmatoarele acte administrativ fiscale: - Decizia de impunere nr. .07.2008, emisa de Activitatea de Inspectie \  
 ^Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr .07.2008; - [  
 jDecizia nr. /31.10.2008, emisa de Biroul Solutionarea Contestafiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor 1  
 j Publice . Anuleaza partial actele fiscale mentionate mai sus cu privire la suma de RON, reprezentand taxa pe j  
 ivaloarea adaugata aferenta unor bunuri incorporate in hala de productie proprietatea S.C S.R.L. Respinge ;  
 Jin rest actiunea formulata de reclamantS. Obliga pșratele Directia Generala a Finantelor Publice la plata catre j  
 •reclamanta a sumei de lei, cu titlul de cheltuieli de judecata in fond si in recurs. Irevocabila. Pronuntata in ședinta i  
 lpublica din .2010. i  
**Pagina 1** i

Ultima actualizare: .2011

Data ultimei actualizari: .2011

Dosar nr. /2009

Dosar nr. /2009

**ROMANIA****TRIBUNALUL SECTIA COMERCIALA SI DE  
CONTENCIOS ADMINISTRATIV**SENTINTA CIVILA Nr. edin^a publica de la  
2010Completul compus din: PRES.EDINTE -  
GREFIER -

Pe rol amanarea de pronuntare a cauzei de Gontencios administrativ 51 fiscal privind pe  
 reclamanta SC SRL și pe parata AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE  
 FISCALA-DIRECTIA GENERALA A FINANFELOR PUBLICE avand ca obiect anulare act  
 administrativ.

Mersul dezbaterilor si sustinerile partilor au fost consemnate in incheierea de sedinta din data  
 de 18.01.2010, incheiere ce face parte integranta din prezenta hotarare .

**INSTANTA**

Asupra cauzei de fata :

Prin cererea inregistrata la Tribunalul sub nr. /2009, reclamanta S.C. SRL, cu  
 sediul in judetul ,, Mun. , Str. i, nr. , Romania, cu sediu procesual ales in , Str.  
 , nr. Jud. a chemat in judecata pe parata Agenda Naponala de Administrare fiscala -Direcp'a  
 generala a financiar publice , cu sediul in , B-dul nr. , jud. ,, solicitand ca prin  
 hotararea ce se va pronunta sa se dispuna :anularea deciziei nr. din .2008 emisa de Agentia  
 Naponala de Administrare fiscala - Direcpa generala a finanjelor publice ,, Biroul Soluponarea  
 Contesta^iilor,' prin care s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata de reclamanta și

inregistrata sub numarul .10.2008 impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere nr. .07.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite reprezentand TVA in cuantum de lei fi a Raportului de inspectie fiscala nr. .07.2008 ; anulara in parte a Deciziei de impunere nr. .07.2008 emisa de Agenpa Naponala de Administrare fiscala - Direc^ia generala a financiar publice , Structura de administrare fiscala, Activitatea de inspecpe fiscal, privind obligapile fiscale suplimentare stabilite de inspecpa fiscala, emisa in baza Raportului de Inspecepe Fiscala nr. .07.2008 iar pe cale de consecinja, recunoașterea sumei de lei reprezentand TVA deductibila.,cu cheltuieli de judecata.

In motivarea cererii reclamanta arata ca , in urma controlului efectuat de dna - consilier superior si dna. inspector asistent in cadrul DGFP -Structura de Administrare fiscala, Activitatea de Inspectie fiscala a fost incheiat Raportul de inspecpe fiscala inregistrat sub nr. .07.2008 care constata neregukritap cu privire la taxa pe valoarea adaugata.  
Dosar nr. /2009

In baza acestui act de control, a fost emisa Decizia de impunere privind obligapile fiscale suplimentare de plata stabilite prin Decizia de inspecpa fiscala nr, .07.2008 de catre Direc^p'a Generala a Financier Publice - Activitatea de Inspecp'e Fiscala.

Impotriva deciziei de impunere pnvind obligapile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecpa fiscala prin Decizia nr .07.2008 emisa de Direc^p'a Generala a Finantelor Publice - Activitatea de Inspecp'e Fiscala a formulat in termen legal contestap'a inregistrata sub nr din 01.10.2008 prin care a solicitat organului administrativ fiscal sa reanalizeze pet. 3.1.1 , 3.1.2. și 3.1.3 din Raportul de inspecp'e fiscala și sa dispuna anulara in parte a actului adrnistrativ fiscal atacat și, pe cale de consecinta, reconsiderarea ca deductibila a sumei de lei respinsa de la deductibilitate, din care: lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa de la deductibilitate aferenta achizipei de bunuri care sunt incorporate in hala de productie. Aceasta suma provine din Decontul de TVA .10.2005; lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa de la deductibilitate aferenta unor contracte de prestari servicii, suma provenita din deconturile: nr. .10.2005 cu o taxa pe valoare adaugata in cuantum de lei; nr. .01.2006 cu o taxa pe valoare adaugata in cuantum de lei; nr. .04.2007 cu o taxa pe valoare adaugata in cuantum de lei in ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare. Perioada venficata: Trimestrul III 2005 - Trimestrul IV 2007.

Analiza deductibilitapi sumei de lei inscrisa in decontul TVA nr. .10.2005.

Inspecpa fiscala a repnut la pagina 9 a Raportului de inspecp'e fiscala nr. .07.2008 in cadrul capitolubi III „Constatarii”, punctul 3.1.1. faptui ca societatea a dedus TVA in suma de lei aferenta unor bunuri care sunt incorporate in hala de productie - bun imobil care apartine altei societati SC SRL s.i care nu a facut obiectul tranzac^iei de vanzare - cumparare (hala). Mentioneaza faptul ca societatea a achizip'onat aceste bunuri prin factura nr. /10.08.2005.

Aceasta constatare a condus la reconsiderarea sumei de lei din deductibila in nedeductibila §1, pe cale de consecinta, k respingerea ei de k rambursare.

Temeiul legal invocat de organul fiscal in refuzul deductibilitapi TVA este articolul 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 modificata, in forma in vigoare la data achizipei bunurilor (10.08.2005): „(l)Prin livrare de bunuri se inșelege once transferal dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o aha persoana, direct sau prin persoane care acp'oneaza in numele acestuia”

Considera eronata aceasta concluzie a organului de inspecpe fiscala deoarece nu a aplicat in mod corect și complet toate textele legale cu privire la condipiile de deductibilitate ale taxei pe valoarea adaugata, și nu a jinit cont de starile de fapt relevante specifice activitap^ desfașurate de SC SRL, in vederea adoptarii solupei admise de lege, intemekte pe constatarii complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

Dispozitiile legale pertinente sunt art. 127 alin. (1), 128 alin. (1), art. 145 alin. 3, din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, publicata in Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003.  
Dosar nr. 2745/30/2009

Invedereaza faptul ca regimul deducerii taxei pe valoarea adaugata este reglementat exclusiv de Tklul VI, Capitolul 10 al Codului fiscal și un pune indeplinirea a doar 3 condip"! expres mentionate.

Astfel, prevederile art. 145 al. (3) dispun in mod imperativ faptul ca „Orice persoana impozabila inregistrata ca platitor pe taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operapunilor taxabile."

Din analiza acestei prevederi legale rezulta ca prima condipe ce trebuie indeplinita pentru exercitarea deductibilitat'ii taxei pe valoarea adaugata aferente achizipiilor unei persoane este ca acesta sa aiba calitatea de persoana impozabila.

Așadar, in sensul art. 127 alin. (1) C fisc, prin „persoana impozabila" urmeaza a se in^elege orice persoana care desfașoara, de o maniera independenta și indiferent de loc, activitap' economice de natura celor prevazute de Codul fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitap.

Prin urmare, doua sunt condipile esenpale ce trebuie indeplinite pentru a ne afla in prezenta unei „persoane impozabile" in materie de TV A- desfașurarea unei activitap economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acesteia; desfașurarea activitap^ economice de o maniera independenta.

Notiunea de „activitate economica" este definita de art. 127 al. (2) Cod fiscal cuprinde: activitaple producatorilor, comercianplor sau prestatorilor de servacii, inclusiv activitaple extractive, agricole și activitaple profesiilor libere sau asimilate acestora; exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obpnerii de venituri cu caracter de continuitate.

Concluzionand, avand in vedere faptul ca societatea desfașoara de o maniera independenta activitap economice, este incontestabila calitatea acesteia de persoana impozabila.

Cea de-a doua condipe a carei indeplinire este necesari pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata achitate, prevazuta de art. 145 al. (8) Cod fiscal este aceea conform careia „pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei (...) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate 'in beneficiul sau, sa depna o factura care sa cuprinda informap^ile prevazute in art. 155 alin. 5 ".

Indeplinirea acestei condipi nu este contestata de organul fiscal. Astfel, la pagina 7 din raportul de inspecp'e fiscala se precizeaza „Justificarea deducerii TVA s-a facut cu exemplarul original al facturilor..... "

Cea de-a treia condipe a carei indeplinire este obligatorie este cea ca achizipiile persoanei impozabile sa fie destinate desfașurarii de operap'uni taxabile (in Romania) sau de operatiurii rezultate din activitap economice pentru care locul livrarii/prestarii se considera ca fiind in striinatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operap'uni ar fi fost realizate in Romania.

Aceasta conditie este, de asemenea, indeplinita daca ne raportam la scopul achiziponarii utilajelor in disuce - afectarea lor desfașurarii activitapli societapl in vederea realizarii de activitap de producpe mobilier conform obiectului de activitate al societaptii

Dosar nr.

Prin urmare, reclamanta apreciaza faptul ca societatea achizitioneaza bunuri destinate desfasurarii de operatiuni taxabile, fiind astfel indeplinite toate conditiile de deductibilitate prevazute in cuprinsul art. 145 al. (3) Cod fiscal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor realizate de societate.

Principalul text legal invocat de autoritati pentru a justifica nedeductibilitatea TVA aferenta acestor utilaje este articolul 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 modificata, valabila la data achizitiei bunurilor (10.08.2005): „(1) Prin livrare de bunuri se ințelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.” în sensul acestui text de lege.

Codul fiscal impune doar ca o condiție pentru a fi considerată livrare de bunuri „orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană”, fără a face vreo distincție referitoare la modul în care sunt utilizate bunurile.

Fără o intenție explicită, organul de control face o apreciere a dezmembrămintelor dreptului de proprietate arătând în Decizia nr. [redacted] din 31.10.2008 prin care s-a respins contestația pe care a formulat-o ca subscrisă (...) nu a intrat în posesia de drept a bunurilor în valoare totală de lei nominalizate în anexa nr. 1 la contractul de vânzare-cumpărare nr. [redacted] /10.08.2005, deși a existat factura de vânzare, rezultă că nici transferul dreptului de proprietate nu a avut loc.

Așadar, organul de control postulează că în cazul subscrisei nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate, deși sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de Codul Civil pentru transferul dreptului de proprietate.

Astfel, din definiția dreptului de proprietate de la art. 480 Codului civil „proprietatea este dreptul de a se bucura și dispune de un lucru în mod exclusiv și absolut, însă în limitele determinate de lege” se desprind cele trei atribute care țin de esența dreptului de proprietate: *posesia*, respectiv posibilitatea proprietarului de a stăpâni bunul ce-i aparține în materialitatea sa, comportându-se față de toți ceilalți ca fiind titularul dreptului de proprietate și care conferă proprietarului facultatea de a întrebunja bunul său, culegând sau percepend în proprietate toate fructele pe care acesta le produce și *dispozitia* care incumbă atât dispoziția materială cât și dispoziția juridică. Dispoziția materială este posibilitatea proprietarului de a dispune de substanța bunului, adică de a-l transforma, consuma sau distruge cu respectarea reglementărilor în vigoare, iar dispoziția juridică constă în dispoziția proprietarului de a înstrăina dreptul de proprietate sau de a-l greva cu drepturi reale derivate.<sup>1</sup>

Analizând atributele dreptului de proprietate (impuse de Codul civil) rezultă că în cazul de față, s-a realizat orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor, în conformitate cu dispozițiile art. 128 al. (1) Cod fiscal, în fapt dreptul de proprietate fiind constatat prin contractul de vânzare-cumpărare nr. [redacted] /10.08.2005 încheiat între S.C. [redacted] SRL și SC [redacted] SRL, părțile realizându-și obligațiile contractate: S.C. [redacted] SRL punând bunurile la dispoziția subscrisei; SC [redacted] SRL, realizând plata utilajelor conform facturii [redacted] /10.08.2005.

Concluzia organului de control reprezintă o vadită nerecunoaștere a dreptului de proprietate asupra utilajelor în cauză atât din punctul de vedere al dreptului civil cât și prin consecințele fiscale pe care le implică și anume, nerecunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor astfel de utilaje.

Dosar nr. [redacted] /30/2009.

Se observă că organul fiscal și-a întemeiat această concluzie pe dispozițiile art. 13 (4) lit. a) din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, în speță art. 133 al. (2) lit. a) cu privire la locul prestării de servicii, și nu pe art. 128 al. (1) care definește livrarea de bunuri așa cum a arătat anterior.

În vederea instanței faptul că organul fiscal invocă în susținerea nedeductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă un text din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care la momentul la care a avut loc operațiunea - 10.08.2005 - NU EXISTA. Astfel, la pagina 9 a Raportului

de inspectie fiscala , organul fiscal precizeaza : „in conformitate cu pet. 13 alin. 4 lit a) din Titlul VI a H.G. nr. 44/2004 bunurile mobile incorporate intr-un bun imobil devin bunuri imobile prin destinap lor" Din dorin^a de a respinge cu orice pret deductibilitatea taxei la care era legal indrituita prin indeplinirea tuturor condipiilor prevazute de Codul fiscal, organul fiscal invoca temeiuri legale inexistente. mentioneaza ca textul invocat de organul fiscal și anume punctul 13 (4) lit a) din normele metodologice de aplicare art. 133 a fost introdus in data de 01.01.2007.

Textul din Norme invocat de inspectorii fiscali se refera la locul prestarii de servicii legate de bunuri imobile, astfel ca potrivit acestor precizari, bunurile mobile incorporate intr-un bun imobil devin imobile prin destinap'e, pe cale de consecin^a, transferul dreptului de proprietate nu poate avea loc, deci livrarea nu s-a realizat (pag. 9 din raportul de inspecp'e fiscala).

Singura explicape (acceptand faptul ca inspectorii fiscali au ptiut seama de incidenp dispozipiilor civile in spe^a de fap) pentru care nu se recunoas.te dreptul de deducere este aceea ca la momentul controlului au considerat ca nu are un drept de proprietate deplin prin lipsa dreptului de folosir^a asupra bunurilor achizip'onate, acestea din urnna fiind incorporate in hala de producp'e (imobile prin destinap'e) ai carei proprietari nu sunt.

Din acest punct de vedere inspectorii fiscali aveau obligatia in conformitate cu art. 7 al. (2) Cod procedura fiscala sa examineze starea de fapt in integralitatea ei, și sa ia in considerare faptul ca intre subscrisa și S.C SRL a fost incheiat antenor vanzarii, contractul de inchiriere a halei (nr. 3/10.08.2005) in care se gasesc bunurile cumparate, in astfel de condip"i neputandu-se combate caracterul economic al achizitiei realizate prin inexistenp in fapt a dreptului de folosinp. ca parte integranta a dreptului de proprietate.

Din punct de vedere legal, singura posibilitate de a invalida o operapune economica este cea oferita de art. 11 din Codul fiscal potrivit careia, k stabilirea unui impozit sau taxe, (...), autoritaple fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzacpe care nu are scop economic sau pot reincadra forma tranzacp'ei pentru a reflecta conp^iutul economic al tranzacpei.

Din punct de vedere al caracterului economic (din perspectiva activitap^ subscrisei) vanzarea - cumpararea mijloacelor fixe de producp'e (identificate in anexa nr. 10/A) este mai mult decat evidenta in baza contractului de vanzare cumparare incheiat intre parti și a facturii emise de vanzator catre cumparator, dar și in baza constatarilor proprii facute de inspectorii fiscali:

Ca atare se observa ca subscrisa nu s-a comportat doar aparent ca și proprietar in sensul existentei unei posibile simukp^ printr-un contract de vanzare - cumparare ci a inceput efectiv realizarea obligapilor care decurg din acest contract și anume plata facturii catre vanzator, cu inregistrările contabile aferente.

Ramanand in sfera dispozipiilor civile, chiar in lipsa inceperii unei executari efective a contractului (predarea bunului de catre vanzator corelativ cu plata prepilui de catre cumparator), Dosar nr. 2745/30/2009

vinderea este prefect valabila intre parti și proprietatea este de drept stramutata la cumparator, in privin^a vanzatorului, indata ce parple s-au invoit asupra lucrului și asupra prepilui, deși lucru nu se va fi predat și pretul inca nu se va fi nurnarat (art. 1295 Cod civil).

Utilizarea acestor argumente in favoarea calificarii operapunilor realizate de subscrisa ca achizipi de bunuri (mijloace fixe) in scopul desfaturarii activitapi economice, pe cale de consecin^a a recunoașterii TVA aferente ca deductibile are in vedere pe langa legislapa civila și fiscala naponala și reglementările europene in materie de TVA, in mod special Directiva 2006/112/CE (Directiva TVA).

Potrivit art. 14 al. (1) din Directiva TVA este considerate livrare de bunuri, transferul dreptului de a dispune de un bun corporal ca și proprietar.

In mod similar Codului fiscal, Directiva TVA dispune ca in masura in care bunurile și serviciile

sunt utilizate in scopul operapunilor supuse taxei, derulate de o persoana impozabila, persoana impozabila are dreptul in statul membru in care efectueaza aceste operap'uni, la deducerea urmatoarelor, din suma TVA pe care o datoreaza (...) TVA datorata sau platita in acel stat membru cu privire la livrarile de bunuri sau prestarile de servicii care ii sunt destinate, care sunt efectuate sau urmeaza a fi efectuate de catre o persoana impozabila.

Corelativ dispozițiilor din Directiva TVA, Curtea Europeana de Justitie constata existenta unei achizipii de bunuri chiar in lipsa unui drept de proprietate imediat. Astfel in cazul C - 320/88 - Shippingand Forwarding Entreprins Safe - Staatssecretarías van Financien, Curtea Europeana de Justitie arata ca livrarea de bunuri conform art. 5 din Directiva a VI-a (art. 14 din Directiva 2006/112 n.n) trebuie sa fie interpretat in sensul transferului dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar chiar daca nu exista un transfer legal al dreptului de proprietate.

Correspondent unei astfel de interpretari, in dreptul romanesc este utilizat principiul de drept afortiori (cine poate mai mult poate și mai puțin), in sensul ca daca poate fi considerate o livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri, cu atat mai mult vom considera ca subscrisa a realizat o astfel de achizitie, avand așa cum a aratat mai sus toate cele trei atribute ale dreptului de proprietate.

In concluzie, apreciaza ca pentru suma de 46.617 lei reprezentand taxa pe valoare adaugata aferenta achizipiei de bunuri conform contract nr. /10.08.2005 sunt indeplinite toate conditiile de deductibilitate prevazute de Codul fiscal la art. 145 alin. 3. De asemenea, este indeplinita și conditia privind livrarea de bunuri prevazuta la art. 128 alin. (1) avand in vedere realizarea conditiilor privind transferul dreptului de proprietate prevazute de Codul civil. Mai mult, dispozitiile invocate in Raportul de inspectie fiscala din normele metodologice de aplicare a art. 133 Cod fiscal, respectiv pct. 13 (4) lit a) nu exista la data faptelor ce formeaza obiectul acestei achizitii, fiind introduse in normele metodologice de aplicare a Codului fiscal la data de 01.01.2007. '%, Analiza 'deductibilitatii TVA provenite din facturile de prestari servicii emise de S.C S.R.L in suma de lei (provenit din deconturile: /23.10.2005 cu val. de lei; /23.01.2006 in val. de lei; 1 /25.04.2007 cu valoare de lei).

Organul de inspectie fiscala, la pagina 10 a Raportului de inspectie fiscala nr. 2690/28.07.2008, to cadrul capitolului III, „Constatari”, punctul 3.1.1 „Analiza TVA din decont nr.... referitor la TVA deductibila, precizeaza ca: societatea a dedus TVA in suma de lei aferent unor prestari de servicii ce nu au fost justificate și care nu au la baza situatii de lucrari sau Dosar nr. /2009

devize și prin urmare nu se poate face dovada efectuării lor respectiv utilizării lor in folosul operatiunilor sale taxabile”.

In fapt respingerea taxei ca deductibile are in vedere caracterul neeconomic al cheltuielilor cu serviciile de consultant! in conformitate cu dispozitiile art. 21 al. (4) lit. m) Cod fiscal cu privire la impozitul pe profit, inspectorii fiscali facand astfel o asimilare cu conditia existentei unei achizitii de servicii in scopul operatiunilor taxabile de la art. 145 al. (3) cu referire la deductibilitatea TVA

Așa cum rezulta din argumentarea ce urmeaza, referitor la impozitul pe profit, pentru aceste cheltuieli sunt indeplinite exigentele impuse de lege pentru a admite deductibilitatea lor, pe cale de consecinta deductibilitatea TVA aferente.

Temei de drept: art. 145 alin. (3), art. 155 alin. 8 lit. f) art. 21 al. (4) lit. m) și f) din Legea nr. 571/2003.

Reclamanta considera eronata aceasta concluzie a organului fiscal, datorata aplicării incomplete a dispozitiilor legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor de consultant precum și neluării in considerare a tuturor elementelor de fapt relevante in spetii referitoare la indeplinirea



condițiilor de deductibilitate.

Codul fiscal stabilește în mod explicit condițiile ce trebuie îndeplinite pentru a beneficia de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată în cuprinsul art. 145 alin (3). Astfel, potrivit textului menționat: „...orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă: taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă”.

În vederea faptului că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este reglementată exclusiv de Titlul VI Cod fiscal, la art. 145 alin. 3 și că organul de control invocă în susținerea nedeductibilității TVA argumente legate de deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil prevăzute la art. 21 alin. 4 lit. m) și f) Codul fiscal realizându-se astfel o extindere artificială a sferei de aplicare a dispozițiilor fiscale cu un singur scop - acela de a respinge de la deductibilitate suma lei la care era legal îndrituită.

Deși, organul fiscal invocă îndeplinirea de către subscrisa a cerințelor prevăzute de normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. 4 lit. m) Cod fiscal și anume cele de la pct. 48, menționează că cerință prevăzută de Titlul VI este aceea că taxa pe valoarea adăugată să fie aferentă serviciilor ce i-au fost prestate în scopul desfășurării activității sale economice.

Astfel, potrivit art. 21 al. (4) lit. m) Cod fiscal: următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”

Din interpretarea *per a contrario* a acestui text rezultă necesitatea îndeplinirii cumulative a două condiții pentru a justifica deductibilitatea acestor cheltuieli: dovada necesității prestării serviciilor în scopul activităților desfășurate de societate; necesitatea existenței unui contract care să justifice efectuarea acestor cheltuieli.

Asa cum rezultă din pag. 4 a raportului de inspecție fiscală societatea SRL are ca obiect de activitate „Producția altor tipuri de mobilier”, iar din articolul 1 din contractul de prestări servicii încheiat cu S.C SRL acesta are ca obiect  
Dosar nr. 2745/30/2009

„consultanța tehnică în domeniul producției de mobilier și prelucrării lemnului

Prin urmare, necesitatea încheierii unui astfel de contract apare ca o consecință a activității economice desfășurate de societate fiind în conexiune cu obiectul de activitate al subscrisei,

Din punct de vedere civil (necesitatea serviciilor prestate în favoarea subscrisei), art. 969 al. (1) din Codul civil, reglementând efectele convențiilor (contractelor) încheiate între părți arată că: convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante. Acest articol trebuie interpretat prin prisma art. 5 din Codul civil care în mod imperativ stabilește că "nu se poate deroga prin convenții civile sau prin dispoziții particulare, la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri".

Practic cele două texte de lege din Codul civil pun în aplicare principiul autonomiei de voință sau altfel spus principiul libertății actelor juridice legal făcute între părți.

Concluzia care rezultă din cele două texte de lege, și pe care o susține, este aceea că dacă sunt respectate restricțiile impuse de lege, subiectele de drept (partile) sunt libere să încheie convenții (contracte), și să stabilească liber conținutul acestora .

Sub aspect practic voința părților este aceea de a determina în mod liber efectele contractelor, efectele fiind într-o legătură directă cu intenția reală a părților care trebuie să

observam ca este chiar supenoara formei scrise a contractului.

Cu privire la restrictiile impuse de lege acestea se refera in principal la capacitatea parrilor care evident nu poate fi pusa in discutie fiind vorba despre doua societati comerciale legal infiinte, dar și la elemente de morala și ordine publica care la fel nu pot fi puse in discutie, serviciile de consultant facand parte din activitatile economice legal reglementate in Romania.

Analizand in continuare aprecierea fiseului cu privire la necesitatea serviciilor achiziționate, in mod necesar trebuie sa ne raportam și la prevederile art. 973 din Codul civil potrivit caruia "convențiile nu au efecte decat intre partile contractate". Acest text de lege consacra *principiul relativitatii* cu privire la efectele convențiilor incheiate intre parti. Conform acestui principiu convențiile dintre parti produc efecte doar fata de partile, neputand profita sau dauna altor persoane. Respectarea acestui principiu face ca o convenție existenta intre parti sa nu produca efectele doar asupra partilor contractante, nerespectarea lui ducand la extinderea nepermisa a efectelor contractelor asupra unor persoane straine interesului contractat sau, și mai grav, la cenzurarea acestui interes de catre terte persoane (organele fiscale), acest din urma caz reprezentand evident, o incalcare a libertatii *contractuale*, anterior aratate

*Per a contrario*, singurul caruia ii este recunoscut un drept de apreciere cu privire la valoarea reala a partilor este judecatorul in cazul unui litigiu cu privire la interpretarea și executarea contractului, și nu unei autoritati fiscale care este o terta persoana fata de convenția existenta intre subscrisa și MW Consult, conform art. 973 Cod civil. <sup>1</sup>

Principiul libertatii contractuale instituit de Codul civil este tradus fidel și in materia dreptului fiscal unde, acesta capata denumirea de principiul libertatii de management (gestiune), principiu care interzice administratiei fiscale imixtiunea in decizia de gestiune (management) a societatilor comerciale.

Pe cale de consecința conditia impusa de articolul 21 alin. 4 lit. m) Cod fiscal relativa la necesitatea prestarii serviciilor de consultant și la existenta contractului care sa justifice efectuarea cheltuielilor este indeplinita.

Dosar nr /2009

In opinia inspectorilor fiscali, (pagina 23 a raportului de inspectie fiscala), nu s-a putut proba daca serviciile au fost efectiv prestate, acestea nefectuandu-se in baza unor comenzi care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, tarife, fel de servicii, etc, iar pentru eventuala justificare a prestarii nefiindu-ne prezentate situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate."

Referitor la aceasta constatare a organului de inspectie fiscala, prima teza, se impune precizarea ca aceste elemente (prestator, fel de servicii, tarife) sunt individualizate in cuprinsul contractului de prestari servicii din data de 01.08.2005 (prestator- SC SRL; fel de servicii- potrivit art. 1 acestea constau in „consultant tehnica in domeniul producției de mobilier și prelucrării lemnului, pentru proiectele propuse de Beneficiar...”; tarif - potrivit art. 4 din contractul de prestari servicii „Beneficiarul va plati pentru lucrarile contractate un tarif in suma de Euro/zi +TVA).

In ceea ce privește cea de-a doua parte a constatarii, deși organul de inspectie fiscala se refera la documentele enumerate la pct. 49 din Normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul fiscal, potrivit caruia „justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de plan sau orice alte materiale corespunzatoare”, reclamanta considera ca aceasta enumerare este doar exemplificativa fari a impune rigoarea dovezii prin unul din aceste documente.

De altfel, privitor la acest aspect, textul normelor metodologice invocat de inspectorul fiscal este explicit și anume ca, pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile de management, consultant, asistența sau alte prestari de servicii (...) trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

1. serviciile trebuie sa fie efectiv prestate in baza unui contract incheiat intre partii sau in baza oricarei forme contractuale prevazuta de lege;
2. contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate.

Raportandu-ne la prima conditie o consideram indeplinita, existenta contractului nefiind contestata, astfel ca subsecvent acestea (in teza a doua de la aceasta conditie) legimitorul administrativ a condononat dovada efectivitatii prestarii de prezentarea unor justificari. Tinand seama de varietatea practica indeterminabila a tipurilor de servicii ce pot fi prestate este rationala interpretarea ca efectivitatea unui serviciu prestat in baza unui contract trebuie justificata cu dovezi pertinente, motiv pentru care legiuitorul a exemplificat cateva din acestea, in acest sens formularea textului normei incheindu-se prin (...) sau orice alte materiale corespunzatoare (corespunzatoare cui... evident tipului de serviciu prestat).

Daca acceptam interpretarea inspectorilor fiscali trebuie sa acceptam ca am alegem aleatoriu un document enumerat in acel text de lege si beneficiarul va trebui sa le prezinte pe toate (o astfel de interpretare fiind evident eronata atat timp cat de exemplu pentru prestarea unor servicii de ingrijire medicala la domiciliu nu este oportuna prezentarea unui proces verbal de receptie sau studiu de fezabilitate). Pe cale de consecinta interpretarea rationala este aceea ca in functie de fiecare tip de serviciu sunt necesare dovezile corespunzatoare.

In acest sens se precizeaza ca aceste documente exista doar in limba germana astfel ca daca va fi necesar prezentarea lor le va traduce si prezenta. Documentele nu fost prezentate deoarece in momentul controlului se aflau la unul din asociatii societati (in Germania), si constau in situatii care dovedesc ca lucrarile au fost efectiv prestate si, mai mult, au stat la baza intocmirii Dosar nr. 2745/30/2009

facturii de catre prestator. Așa cum reiese și din contract în alegerea partilor a fost aceea. ca facturile sa nu fie platite fara ca o dovada scrisa a volumului serviciilor prestate sa fie anexata.

Sub aspect formal trebuie observat ca aceste dispozitii se refera la deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, in materie de TVA conditiile deductibilitatii fiind legata de existenta unui document justificativ, a naturii operatiunii si a calitatii beneficiarului.

Referitor la ce de-a doua conditie cum trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii), fiind o identitate de obiect de activitate intre prestator și beneficiar (prelucrarea lemnului) apreciaza ca și aceasta este indeplinita. Aplicand principiu consacrat in doctrina de drept fiscal - principiul realitatii economice -atunci cand fiscalul acopera in vederea stabilirii impozitului datorat de contribuabil, trebuie sa surprinda realitatea economica și nu aparentele. Astfel organele de control nu sunt puse de situatia aparenta (lipsa unui document) ci de situatia juridica reala fara a avea dreptul sa suprapuna aceasta situatie peste interesul imediat și anume acela de a colecta sume suplimentare la bugetul de stat.

Opinia revizoriei se bazeaza pe dispozitiile art. 982 din Codul civil potrivit caruia "toate clauzele convențiilor se interpreteaza unele prin altele dandu-se fiecareia intelesul ce rezulta din actul intreg". Astfel constata ca realitatea economica a unei tranzactii nu este data de existenta unui document justificativ, ci de continutul acelui document, a contractului comercial, inregistrarea contabila, platile efectuate, etc.

Transpunerea dispozitiilor civile, s-a facut și in dreptul și practica fiscala prin *interpretarea textelor* in *retrospectiva*. Acest lucru inseamna ca lamurirea unei dispozitii fiscale se face punandu-se seama de legaturile existente cu alte dispozitii din aceeași reglementare fiscala. Exemplificativ arata ca art. 145 și 155 din Codul fiscal care stabilește dreptul de deducere și conditiile de exercitare nu are nici o valoare practica in lipsa prevederilor de la art. 127 care ne lamuresc ce inseamna persoana impozabila, art. 129 legat de prestarile de servicii, 134 - exigibilitatea TVA și in final precizari din art. 150 cu privire

k persoana obligata k plata.

Prevalenta fondului (realitatea economica) asupra formei (lipsa unui document) este confirmata și de jurisprudent instanțelor de judecata. In acest sens este relevanta Decizia nr. 587/2003 a Curții Supreme de Justiție, unde se arata ca din expertizele tehnice și contabile efectuate in cauza a rezultat realitatea operapuniilor economice și financiare inregistrate in evidența contabilă și ca reclamanta nu datoreaza bugetului de stat sumele constatate și respectiv, menținute de organele fiscale. Impotriva acestei soluții au formulat recurs organele fiscale, recurs pe care Curtea Supremă de Justiție îl considera nefondat. In motivarea Deciziei luate, instanța supremă arata ca prevederile legale invocate de fisc au scopul inlaturării posibilităților de eludare a obligapilor bugetare datorate de societățile comerciale, prin folosirea ca documente justificative a unor acte contabile referitoare k operap'uni economice și/sau operapuni financiare nereale. On in cauza a fost efectuata o expertiza tehnica ce a identificat ipi teren toate lucrarile ... in baza carora au fost emise respectiv achitate, facturile respective. Potrivit concluziei expertizei contabile ce a fost efectuata, rezulta ca, avand in vedere realitatea lucrarilor de reparapi și amenajari ... societatea comerciala nu datoreaza bugetului de stat sume suplimentare, nici ca impozit pe profit, nici ca TVA, si nici majorari de intarziere.

Solutia Curtii Supreme de Justitie este pe deplin aplicabila k situap^ contestata de subscrisa deoarece chkr daca nu poate invoca existența unei expertize, organele fiscale au avut k

10

Dosar nr. /2009

dispozit'e și au controlat jurnalele de achiziții, inregistrările contabile (balanța de verificari, facturile emise), nefiind contestata realitatea inregistrărilor contabile realizate de către societate.

Chiar dacă decizia Curții Supreme de Justiție este anterioara unei Decizii a Curții Europene de Justiție (cauza C146/05 Albert Collee c. Finanzmat Limburg an der Lahn), practica instanțelor europene a fost constanta in a impune prevalenta fondului asupra formei, in materie de TVA.

In speșa citata, CEJ a hotarat ca Directiva TVA trebuie interpretata in sensul de a nu permite ca administrapă fiscală a unui stat membru sa refuze aplicarea regirnului fiscal corespunzator unei anumite operap'uni, care a avut loc in mod efectiv, numai pentru motivul ca proba unei astfel de livrari nu a fost facuta in timp util

In concluzie, apreciaza ca sunt indeplinite toate condițiile prevazute de lege pentru a admite la deductibilitate TVA aferenta serviciilor de consultant^ tehnice realizate de S.C. SRL in favoarea S.C. SRL.

In drept: si-a intemeiat prezenta acp'une pe urmatoarele dispozit,ii legale:

- Cod fiscal (Lg. Nr. 571/2003): Art. 11 al. (1), art. 21 al. (2) lit. m), pet. 1, 145 al. (1) -(2), art. 126 - 131, art. 150; Art. 155
- BI Normele de aplicare a Cod fiscal (H.G nr. 44/2004): Titlul II pet. 48, Titlul VI: pet. 13 al. (4) lit. a).
- Cod de procedure fiscală (O.G nr. 92/2003): art. 218
- Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, art. 1, art. 8, art. 10  
Codul de procedura civila.

Avand in vedere motivele de fapt și de drept reclamanta solicita sa se dispuna anulara

Deciziei nr. din 31.10.2008 prin care s-a respins contestap'a inregistrata de aceasta sub nr. .10.2008 impotriva deciziei de impunere nr. din 28.07.2008; anulara in parte a Deciziei de impunere nr. din 28.07.2008 și pe cale de consecința admiterea caracterului deductibil al sumei de lei.

A anexat prezentei acp'uni in contencios administrativ:Decizia de impunere nr. .07.2008; Raportul de inspectie fiscala nr. /28.07.2008; Decrzia nr. din 31.10.2008 prin care s-a solutionat contestap'a inregistrata de subscrisa impotriva Deciziei de impunere nr. din 28.07.2008;imputemicire nr 02.04.2008; Contractul nr. /10.08.2005 ; Contract din data de 10.08.2005 si dovada datei de comunicare a Deciziei nr. din 31.10.2008.

Parata Directia Generala a Finantelor Publice a formulat intampinare la acp'unea in contencios administrativ formukta de S.C S.R.L., solicitand respingerea acpunii ca neintemeiata si menp^ierea ca temeinice si legale a actelor administrative fiscale atacate, respectiv a Deciziei nr. /31.10.2008 emisa de D.G.F.P. in solutionarea contestatii preakbile si a Deciziei de impunere nr. 28.07.2008 emisa de A.F.P. , pentru obligap'i fiscale suplimentare in suma totala de lei, reprezentand TVA nedeductibik.

In fapt,se arata ca , cu ocazia inspecpei fiscale generale efectuate de organele de inspecpe fiscal ale D.G.F.P. la S.C S.R.L. privind rambursarea TVA pentru perioada trim III 2005 - trim IV 2007 si verificarea disciplinei financiar-fiscala si contabila, s-a incheiat Raportul de inspecpe fiscala inregistrat la D.G.F.P. sub nr. /28.07.2008. prin care s-au constatat o serie de neregularitati privind calcukrea TVA realizate de susnumita societate.

11

Dosar nr, /2009

In baza Raportului de inspecpe fiscala din data de 28.07.2008, a fost emisa Decizia de impunere privind obligate fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /28.07.2008 de catre D.G.F.P. \_ prin care s-au stabilit obliga^ii fiscale supiiimentare reprezentand TVA nedeductibila si TVA colectata in suma totala de lei.

Impotriva constatarilor organelor fiscale privind stabilirea obligator fiscale suplimentare, dispuse prin Decizia de impunere nr. /28.07.2008 emisa de A.F.P. contestatoarea a exercitat caile de atac prevazute de O.G. nr. 92/2003, respectiv a formulat contestatie inregistrata k D.G.F.P. , sub nr. /02.10.2008, prin care s-a solicitat anularea in parte a obligatiilor fiscale in suma de lei, reprezentand TVA nedeductibila.

Prin Decizia nr. /31.10.2008 emisa de D.G.F.P. , s-a dispus respingerea ca neintemeiata a contestapei pentru suma totala de lei, reprezentand TVA nedeductibik.

Prin prezenta actiune in contencios administrativ societatea reclamanta S.C S.R.L. solicita anularea Deciziei nr. /31.10.2008 emisa de D.G.F.P. in solutionarea contestatii preakbile si anularea in parte a Deciziei de impunere nr .07.2008 emisa de D.G.F.P. , si recunoasterea ca deductibila a sumei de lei reprezentand TVA

Pe fondul cauzei privind anularea actelor administrative fiscale, parata solicita respingerea actiunii ca neintemeiata si mentinerea ca temeinice si legale a actelor administrative fiscale atacate, respectiv a Deciziei nr. /31.10.2008 emisa de D.G.F.P. in solutionarea contestatiei preakbile si a Deciziei de impunere nr. .07.2008 emisa de AF.P. pentru obligatii fiscale suplimentare in suma totak de lei, reprezentand TVA nedeductibila, si precizeaza ca iși mentine punctele de vedere exprimate pe larg in cuprinsul Deciziei nr. /31.10.2008 emisa de D.G.F.P. drept pentru care sustine si respingerea actiunii ca nefondata avand in vedere ca reclamanta societate comerciala datoreaza in mod legal obiigajiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, reprezentand TVA in suma de lei, debit de TVA care, pe cale de consecinja, a fost respins la rambursare.

Suma de lei este compusa din:

- suma de lei reprezentand TVA respinsa la deductibilitate, aferenta achizitiei de bunuri care sunt incorporate in hak de productie, si care provine din decontul de TVA nr. /23.10.2005;

- suma de lei reprezentand TVA respinsa la deductibilitate aferenta unor contracte de prestari servicii, si care provine din decontunle de TVA nr. /23.10.2005 (cu TVA in suma lei), nr. /23.01.2006 (cu TVA in suma de lei) si nr. /25.04.2007 (cu TVA in suma de lei).

Verificarea fiscală a S.C. S.R.L. a fost efectuată de către organele de  
inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. - Structura de administrare fiscală - Activitatea de  
inspecție fiscală pentru soluționarea decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii  
septembrie 2007 prin care societatea solicită rambursarea sumei de lei din decontul TVA  
nr. /23.10.2005 rezultată din activitatea desfășurată în perioada iulie 2005 - septembrie  
2005.

Societatea a desfășurat activitate de producție diverse elemente de prindere din lemn în  
perioada august 2005 - septembrie 2006.

Această activitate s-a desfășurat la punctul de lucru din loc. Tipari, respectiv hala de  
producție care aparține S.C. S.R.L., cu care societatea a avut încheiat un contract de  
închiriere.

12

Dosar nr, /2009

În urma verificării efectuate, pe baza documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că  
S.C. S.R.L. a dedus TVA aferentă utilajelor achiziționate cu factura nr. / 10.08.2005  
cu o bază impozabilă de lei, respectiv TVA aferentă în suma de lei.

Pe factura în cauză utilajele nu sunt nominalizate, făcându-se trimitere la contractul nr.  
/10.08.2005. Prin contractul în cauză S.C. S.R.L. vinde către S.C. S.R.L. utilaje și obiecte  
de inventar nominalizate în anexa 1 la contract, precum și 23 me de cherestea de salcam, la valoarea  
totală înscrisă în contract de lei la care se adaugă TVA.

Utilajele nominalizate în anexa sunt specifice prelucrării lemnului, respectiv mașina de  
adunat rumegus, mașini de frezat, mașini de gaurit, tubulatură zincată pentru exhaustor, cabina de  
pulverizat pentru lacuire, etc, valoarea totală a acestora fiind de lei.

În contabilitatea societății verificate, suma de lei a fost înregistrată în debitul contului  
2131 "Echipamente tehnologice" și se află în sold, așa cum rezultă din balanța de verificare  
încheiată la 31.12.2007.

În urma deplasării în data de 04.07.2008 la locașul unde se află utilajele (punctul de lucru  
nr. ) în vederea identificării acestora, a rezultat faptul că o parte din utilajele  
achiziționate sunt părți componente ale imobilului proprietatea debitoarei S.C. S.R.L.  
Aceste componente includ următoarele bunuri nominalizate și în adresa depusă de S.C.  
S.R.L. prin lichidator judiciar:

- tubulatură zincată pentru exhaustor lei;
- tubulatură zincată pentru exhaustor lei;
- exhaustor cu accesorii lei;
- aparat pentru filtrarea aerului ;
- vas expansiune cu accesorii ;
- ventilator lei;
- porți și uși lei;
- cazan de apă caldă cu accesorii lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că bunurile de mai sus sunt încorporate în  
imobil și nu se pot valorifica fără a aduce stricăciuni întregului corp de clădire din care fac parte.

Valoarea totală a acestora este de lei, cu TVA aferentă în suma de lei, pe care  
S.C. S.R.L. a înregistrat-o ca deductibilă prin decontul TVA nr. / 23.10.2005.

În conformitate cu pet. 13 alin. 4) lit. a) din Titlul VI al HG. nr. /2004, bunurile mobile  
încorporate într-un bun imobil devin bunuri imobile prin destinașia lor și prin urmare valoarea lor  
contabilă este cuprinsă în valoarea de inventar a clădirii.

Din cele arătate rezultă că deși a existat factura de vânzare, S.C. S.R.L. nu poate  
întra în posesia de drept a acestora, context în care nici transferul dreptului de proprietate nu poate  
avea loc, deci livrarea nu s-a realizat.



S.C S.R.L. a inregistrat-o ca deductibil prin decontul TVA nr. 23.10.2005.

3/

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C S.R.L. nu a intrat in posesia de drept a bunurilor achizitionate cu factura nr. 10.08.2005, de unde rezulta ca nu s-a realizat in fapt transferul dreptului de proprietate.

Intrucat societatea a incalcat prevederile art. 128 al. 1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, modificata organele fiscale au respins de la rambursare TVA in suma de lei.

In acunerea in continem administrativ formulata S.C S.R.L. invoca urmatoarele motive:

14

Dosar nr. /2009

- organele fiscale nu au aplicat in mod corect si complet toate textele legale cu privire la conditiile de deductibilitate ale TVA si nu au avut in vedere de fapt specific activitatii desfășurate de societate;

- organele fiscale au aplicat incomplet dispozitiile legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor de consultanta.

Parata solicita instantei sa constate ca societatea citeaza in mod incorect urmatorul text de lege, pretins a fi art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal): "Orice persoana impozabil inregistrata ca platitor de taxa pe valoare adaugata are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile".

Face precizarea ca textul corect de lege citat de societate este in realitate art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007:

"ART. 145 (...) 2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile."

Așadar aceasta norma legala a intrat in vigoare la data de 01.01.2007 si nu este aplicabila operatiunii de livrare in cauza care a avut loc la data de 10.08.2005, potrivit facturii fiscale nr. /10.08.2005.

La data de 10.08.2008 aplicabile in cauza au fost prevederile art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"ART. 145 (...) 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 sau urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila."

Societatea invoca conditiile ce trebuie indeplinite pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, respectiv calitatea de persoana impozabila, continutul facturii si desfașurarea de operatiuni impozabile, conditiile pe care inspectorii fiscali nu le-au invocat ca neindeplinite, cu exceptia conditiei ca operatiunea de livrare a bunurilor mobile incorporate in bunul imobil sa intre in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv transferul dreptului de proprietate in totalitatea sa.

De asemenea, neneaga faptul ca operatiunea analizata (livrarea de bunuri) care face obiectul contestatiei a avut loc in luna august 2005 iar in cererea de chemare in judecata se invoca in mod incorect art. 128 alin. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia „este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar”. articol care de asemenea a intrat in vigoare de la 01.01.2007.

Textul de lege incident analizei operatiunii de livrare de bunuri, in vigoare la data de 10.08.2005, este art. 128 alin. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial nr. 927/2003) in urmatoarea formulare:

ART. 128 1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre alta persoana direct sau prin persoane care acunioneaza in



numele acestuia."

Intre cele doua texte de lege exista evidente deosebiri in ceea ce priveste indeplinirea cerințelor ca livrarea de bunuri sa poata fi incadrata ca operap'une impozabila sau nu.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere contestatoarea trebuia sa intre si in posesia de fapt a bunurilor, deci trebuiau indeplinite in totalitate cele trei atribute ale dreptului de proprietate respectiv posesia, folosința si dispozitia.

Dosar nr. /2009

In speta in cauza obiectele materiale ale livrării (bunurile achizitionate) sum incorporate in imobilul proprietate a altei persoane juridice, context in care nu se poate face dovada posesiei care reprezinta o stare de fapt.

Intrucat la data de 10.08.2005, cand a avut loc livrarea in cauza, S.C S.RL. nu a intrat in posesia de drept a bunurilor in valoare totala de lei nominalizate in anexa nr. 1 la contractul de vanzare cumparare nr. 4/10.08.2005, desi a existat factura de vanzare, rezulta ca nici transferal dreptului de proprietate nu a avut loc, deci livrarea nu s-a realizat.

In aceste conditii, la data de 10.08.2005 societatea nu indeplinea condipiile pentm ca operapunea sa poata fi calificata ca fiind impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv nu putea beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de lei.

In concluzie la cele prezentate, parata solicita instantei sa retina ca organele fiscale au procedat corect incadrand livrarea bunurilor sub incidența dispozitiilor textului art. 128 al. 1) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2005, cand a avut loc livrarea bunurilor, si care impune un drept de proprietate deplin, si nu a celui din 2007, chiar daca acesta este mai permisiv, motiv pentru care solicita respingerea acriunii ca neintemeiata pentru suma de lei.

Cu prilejul inspectiei fiscale s-a mai constatat ca societatea a dedus TVA in suma totala de lei, de pe documente (facturi fiscale) reprezentand prestari de servicii efectuate in perioada trim. III 2005, trim. IV 2005 si trim. I 2006, dar nu a prezentat comenzi scrise, situații de lucrari care sa cuprinda detalierea pe numar de ore prestate, pe fel de operatiune, etc.

Din facturile fiscale care au stat la baza deducerii TVA nu rezulta numarul de ore prestate si tariful orar, elemente esențiale pentru determinarea bazei impozabile.

Intrucat a dedus TVA aferenta unor prestari de servicii ce nu au fost justificate si care nu au la baza situarie de lucrari sau devize, societatea nu poate face dovada efectuării, respectiv utilizării lor, in folosul operariunilor sale taxabile, fapt pentru care in baza prevederilor art. 145 al. 3) lit. a) si art. 155 alin. 8) lit. f) din Legea nr. 571/2003 modificata, organele fiscale au respins de la rambursare TVA in suma de lei.

SC. S.RL. contesta masura organelor fiscale de a anula dreptul de deducere, desi aceasta masura se intemeiaza in totalitate atat pe dispozipi legale fiscale cat si pe principiul realitatii economice, principiu consacrat de doctrina de drept fiscal.

Face precizarea ca organele fiscale prin masura luata nu au intervenit in sensul de a modifica sau anula acordul de vointa al partilor.

Astfel, masura luata de organele fiscale nu a avut ca efect anularea total sau in parte a acordului de voinp. semnat de parti prin contractul din 01.08.2005 sau de a obliga prestatorul sa returneze beneficiarului surnele incasate (la data controlului conventia nu mai producea efecte). Masura a avut ca unic scop doar inlaturarea efectelor fiscale negative prin lipsa probelor care sa dovedeasca realizarea obiectului contractului.

De subliniat este faptul ca acordul de voința, respectiv autonomia de voința, invocate de contestatoare impun partilor dar nu garanteaza realizarea obiectului convention

Desi invoca libertatea partilor de a incheia conventii precum si efectele acestora, contestatoarea nu poate dovedi ca acordul de voința respectiv obiectul contractului s-a realizat in fapt si in realitate, deci a produs implicit si subsecvent si efecte fiscale.

Obiectul contractului, la art. 1, prevede ca prestarile de servicii se vor realiza cu dotarea tehnica a prestatorului, acesta va desemna persoanele calificate si cu experiența care vor efectua serviciile iar comenzile solicitate de beneficiar vor fi confirmate de prestator in 48 ore.

Organele fiscale au constatat ca niciuna din aceste condipi de realizare a obiectului contractului nu au fost probate de contestatoare. Mai mult, aceasta face precizarea ca la art. 4 din contract se prevede in mod expres ca beneficiarul va proceda la verificarea si aprobarea situatiilor de

lucrari, condine pentru emiterea facturii in data de 10 a fiecarei luni pentru luna anterioara, obligatii ce nu au fost probate ca fiind realizate.

16

Dosar nr. /2009

Organele fiscale au cuantificat exclusiv doar :efectele fiscale ale operatuni economice, in raport cu bugetul statului, fara a analiza sau interveni asupra relapilor contractuale dintre paiti.

Referitor la probele pe care norma legala le menp'oneaza doar exemplificativ pentru a se putea demonstra efectuarea prestarilor de serviciu si a se beneficia de dreptul de deducere (pet, 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal) precum si la faptul ca societatea, datorita varietapi prestarilor de serviciu, suspne ca aceste documente nu pot fi identificate, menponam ca aceste acte si inscristuri doveditoare deriva din insasi con^inutul clauzelor contractuale si constau in:

- comenzi emise de beneficiar si confirmate de prestator in 48 ore;
- situapi de lucrari emise de prestator verificate si aprobate de beneficiar;
- desemnarea persoanelor cu calificare si experien^a necesare prestarilor de serviciu

facuta de prestator.

De menp'onat ca societatea nu a prezentat in timpul inspecep'ei fiscale si nici la dosarul contestap'ei prealabile documentele precizate mai sus.

In contextul in care societatea nu face dovada materiala ca prestarile de serviciu au fost efectiv efectuate in fapt, nu se poate demonstra ca ele au fost utilizate in scopul desfaşurarii activitapi si prin urmare societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de lei, fapt pentru care parata solicita respingerea acpunii si pentru acest capat de cerere.

In concluzie, pentru aceste motive solicita instan^ei respingerea acp'unii ca neintemeiata si menpnerea ca temeinice si legale a actelor administrative fiscale atacate, respectiv a Deciziei nr. / /31.10.2008 emisa de D.G.F.P. , in solup'onarea contestap'ei prealabile si a Deciziei de impunere nr. /28.07.2008 emisa de D.G.F.P. pentru obligaii fiscale suplimentare in sumatotala de lei. reprezentand TV^A nedeductibila.

Din actele şi lucrarile dosarului instanta refine ca prin decizia nr. /31.10.2008 emisa de D.G.F.P. , a fost respinsa contestap'a privind Decizia de impunere nr. /28.07.2008 emisa de A.F.P. , pentru obligapl fiscale suplimentare in suma totala de lei, reprezentand TVA nedeductibila compusa din:

- suma de lei reprezentand TVA respinsa la deductibilitate, aferenta achizip'ei de bunuri care sunt incorporate in hala de product'e, si care provine din decontul de TVA nr. /23.10.2005;

suma de lei reprezentand TVA respinsa la deductibilitate aferenta unor contracte de prestari servicii, si care provine din deconturile de TVA nr. /23.10.2005 (cu TVA in suma de lei), nr. /23.01.2006 (cu TVA in suma de lei) si nr. /25.04.2007 (cu TVA in suma de lei).

Reclamanta a solicitat rambursarea sumei de lei din decontul TVA nr. /23.10.2005 rezultata din activitatea desfaşurata in perioada iulie 2005 - septembrie 2005, respectiv activitate de produc'p'e diverse elemente de prindere din lemn, k punctul de lucru din localitatea i, respectiv hak de produc'p'e care aparapne S.C S.R.L., cu care societatea a avut incheiat un contract de' inchiriere. Reclamanta a dedus TVA aferenta utilajelor achizip'onate cu factura nr. 10.08.2005 in baza contractului nr. /10.08.2005. cu o baza impozabik de lei, respectiv TVA aferenta in suma de lei. In contabilitatea societapi verificate, suma de lei a fost inregistrata in debitul contului 2131 "Echipamente tehnologice" si se afla in sold, asa cum rezulta din balanta de verificare incheiata la 31.12.2007, societatea prin reprezentant deckrand ca nu mai desfasoara activitate.

La data de 04.07.2008 organul fiscal a constatat ca o parte din utilajele achizip'onate sunt parti componente ale irnobilului proprietatea debitoarei S.C S.R.L. şi anume:-tubulatura zincata

pentru exhauster lei;-tubuktura zincata pentru exhaustor-2.957 lei;-exhauster cu accesorii lei;-aparap pentru filtrarea aerului- lei;-vas expansiune  
Dosar nr. /2009

cu accesorii- lei;-ventilator- lei;-porti si usi- lei;-cazan de apa calda cu accesorii- lei.  
Valoarea totala a acestora este de lei, cu TVA aferenta in suma de lei.

Potrivit arc. 145 alin.3 din L. 571/2003 in forma in vigoare la data de 10.08.2005, data achizitionarii bunurilor, „daca bunurile și 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. Iar cap. 4 Operatiuni impozabile, art. 128 alin. 1 definesc livrarea de bunuri ca fiind orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care acioneaza in numele acestuia.

Astfel in analiza deductibilitatii trebuie verificat daca achizitionarea bunurilor sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile, avand in vedere ca bunurile pentru care s-a refuzat deducerea sunt incorporate in imobilul aparinand altei societati comerciale. Instanța inlatura suspensiile reclamantei potrivit carora livrarea de bunuri este considerata transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar deoarece aceasta acceptiune a fost introdusa prin modificarile la Codul fiscal intervenite la 01.01.2007 nefiind aplicabile operatiunile efectuate la data de 10.08.2005. Atat timp cat bunurile tranzactionate fac corp comun cu un bun imobil aparinand altei societati comerciale (aflata in procedura de insolvent!), valoarea acestora fiind inclusa in valoarea de inventar a cladirii, cele doua societati avand incheiat un contract de inchiriere in ceea ce priveste imobilul(nr. 3/10.08.2005), in care sunt incorporate bunurile tranzactionate prin contractul nr. 4 /10.08.2005, nu se poate repune ca acestea sunt destinate operatiunilor taxabile ale reclamantei. Mai mult se repune ca societatea nu a calculat și inregistrat cheltuieli cu amortizarile bunurilor. Astfel rezulta ca scopul acestei tranzactioni a fost obtinerea unui avantaj fiscal și in consecinta organul fiscal in mod corect a stabilit ca suma de lei nu reprezinta TVA deductibil.

In ceea ce priveste analiza deductibilitatii TVA provenite din facturile de prestari servicii emise de S.C. S.R.L. in suma de lei, instanța repune ca acestea reprezinta prestari de servicii efectuate in perioada trim. III 2005, trim. IV 2005 si trim. I 2006.

Organul fiscal motiveaza decizia prin faptul ca rechemanta nu a prezentat comenzi scise, situati de lucru care sa cuprinda detalierea pe numar de ore prestate, pe fel de operatiuni, in baza contractului incheiat la data de 01.08.2005. Contractul are ca obiect consultanta tehnica in domeniul producției de mobilier și prelucrării lemnului, prestarea efectuandu-se in baza comenzilor scrise și a situati de lucru.

Potrivit art.155 alin. 1 din L.571/2003 in forma in vigoare la data emiterii facturilor *once* persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are obligatia sa emita factura fiscala pentru livrarile de bunuri sau prestarile de servicii efectuate, catre fiecare beneficiar iar alin 8 lit. e și prevede ca factura trebuie sa cuprinda obligatoriu denumirea serviciilor prestate, pretul unitar fara taxa pe valoarea adaugata și baza de impozitare pentru fiecare cota sau scutire.

Rechemanta arata in actiune ca documentele care justifica prestarea serviciilor exista doar in limba germana, nu au fost prezentate organului fiscal și nu a inles sa le prezinte in instanța pentru sustinerea actiunii. Aceasta a aratat cu ocazia inspectiei fiscale ca aceste documente nu pot fi identificate.

Din conținutul contractului rezulta ca actele si inscrierile doveditoare constau in: comenzi emise de beneficiar si confirmate de prestator in 48 ore; situati de lucru emise de prestator verificate si aprobate de beneficiar, - desemnarea persoanelor cu calificare si experienta necesare prestarilor de servicii facuta de prestator. Astfel instanța constata ca organul fiscal a putut seama de principiul realitatii economice despre care face vorbire rechemanta in actiune, respectiv aceasta nu a facut dovada cu actele prezentate ca prestarile de servicii au fost efectuate potrivit contractului.

Normele metodologice de aplicare a codului fiscal la pct. 48 prevede ca pentru a deduce cheltuielile cu prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii: -serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre partii sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor

se efectueaza prin: situa^ii de lucrari, procese-verbale de receppe, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piat£ sau orice alte materiale corespunzatoare;

Raportat la Dec. nr. 587/2003 respectiv Directiva TVA invocate de catre reclamanta, se constata ca potrivit acestora opera^iunile trebuie sa aiba loc efectiv sa fie reale ceea ce reclamanta nu a dovedit in spepa prin situapi de lucrari, procese- verbale de receppe, comenzi, etc..

Aşa fiind instanja constata ca actele administrativ fiscale au fost emise in condi^iile legii şi in baza art. 1 din L.554/2004 raportat la prevederile legale menponate mai sus, respinge aqiunea ca neintemeiata. In baza art. 274 Cproc.civ. respinge şi cererea accesorie privind cheltuielile de judecata.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,  
IN NUMELE LEGII  
HOTARASTE**

Respinge actiunea formulata de reclamanta S.C SRL, cu sediul in judepl , Mun. , Str. nr. si cu sediul procesual ales in , Str. , nr. Jud. impotriva paratei Agenda Naponala de Administrare fiscala -Direc^ia Generala a Finantelor Publice cu sediul in , B-dul i, nr. , jud.

Qi drept de recurs in termen de 15 zile de la comunicare. ➤

Pronun^ata in Şedin^a publica de la 2010. /

PRESEDINTE

GREFIER

Red. Tehnored.. ex.  
09.07.2010