

D E C I Z I E nr. 2479/246 din 31.10.2008

I. Prin contestatia formulata societatea solicita in fapt anularea in parte a obligatiilor suplimentare stabilite prin "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala " nr. (...) ce reprezinta TVA in suma de (...) lei.

In sustinerea cauzei societatea aduce urmatoarele argumente:

1) Cu privire la TVA in suma de (...) lei.

In Raportul de inspectie fiscala nr. (...) organele fiscale precizeaza ca" *"societatea a dedus TVA in suma de (...) lei aferenta unor utilaje care sunt incorporate in hala de productie - bun imobil care apartine altei societati si care nu a facut obiectul tranzactiei de vanzare - cumparare."*

In fapt societatea sustine ca respingerea de catre organele fiscale a dreptului de deducere aferent achizitei de utilaje este motivat prin faptul ca bunurile achizitionate sunt încorporate într-un bun imobil (hala de productie) fapt pentru care SC (...)SRL nu are un drept de proprietate (achizitie) asupra lor.

Temeiul legal invocat de organele fiscale este articolul 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal modificata.

SC (...) SRL considera eronata aceasta concluzie deoarece organul de inspectie fiscala nu a aplicat în mod corect si complet toate textele legale cu privire conditiile de deductibilitate ale taxei pe valoarea adugata si nu a tinut cont de starile de fapt relevante specifice activitatii desfasurate de S.C. (...) SRL în vederea adoptarii solutiei admise de lege, întemeiate pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza.

Dispozitiile legale pertinente sunt art. 128, alin. (1), art. 145 alin. 2, art. 127 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completariile ulterioare, publicata in Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003:

Regimul deductibilitatii taxei pe valoarea adugata este reglementat exclusiv de Titlul VI, Capitolul 10 al Codului fiscal si impune îndeplinirea a doar 3 conditii expres mentionate.

a) Astfel, prevederile art. 145 al. (2) dispun în mod imperativ faptul ca *„Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile. "*

Din analiza acestei prevederi legale rezulta ca prima conditie ce trebuie îndeplinita pentru exercitarea deductibilitatii taxei pe valoarea adugata aferente achizitiilor unei persoane este ca acesta sa aiba calitatea de persoana impozabila.

Asadar, în sensul art. 127 alin. (1) Codul fiscal, prin *„persoana impozabila"* urmeaza a se înlelege orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute de Codul fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Prin urmare, doua sunt conditiile esentiale ce trebuie îndeplinite de o *“persoana impozabila"* în materie de TVA:

- desfasurarea unei activitati economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acesteia;
- desfasurarea activitatii economice de o maniera independenta.

Notiunea de „*activitate economica*” este definita de art. 127 al. (2) Cod fiscal si cuprinde:

- activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora;
- exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

În concluzie, societatea sustine ca având în vedere faptul ca desfasoara de o maniera independenta activitati economice, este incontestabila calitatea acesteia de persoana impozabila.

b) Cea de-a doua conditie a carei îndeplinire este necesara pentru exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adugata achitate, prevazuta de art. 146 al. (1) 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 îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute în art. 155 alin. 5*”.

Îndeplinirea acestei conditii nu este contestata de organul fiscal. Astfel, la pagina 7 din raportul de inspectie fiscala se precizeaza „*Justificarea deducerii TVA s-a facut cu exemplarul original al facturilor*”.

c) Cea de-a treia conditie a carei îndeplinire este obligatorie este cea ca achizitiile persoanei impozabile sa fie destinate desfasurarii de operatiuni taxabile (în Romania).

Societatea sustine ca aceasta conditie este de asemenea îndeplinita, avand în vedere scopul achizitionarii utilajelor în discutie - afectarea lor desfasurarii activitatii societatii în vederea realizarii de activitati de productie mobilier conform obiectului de activitate.

Prin urmare, intrucat societatea achizitioneaza bunuri destinate desfasurarii de operatiuni taxabile, sunt îndeplinite conditiile prevazute în cuprinsul art. 145 al. (2) Cod fiscal cu privire la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adugata aferente achizitiilor realizate de societate.

Motivul invocat de inspectorii fiscali în justificarea respingerii ca deductibila a TVA aferenta achizitiei de utilaje, consta în neîndeplinirea conditiei prevazute la art. 128 al. (1) Cod Fiscal.

În sensul acestui text de lege este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

Codul fiscal impune doar ca si conditie pentru a fi considerata livrare de bunuri „*transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar*”, fara a face vreo distinctie referitoare la modul în care sunt utilizate bunurile.

Fara o intentie explicita, inspectorii fiscali fac o apreciere a dezmembramentelor dreptului de proprietate aratând ca societatea „*nu poate intra în posesia de drept a acestora context în care nici transferul dreptului de proprietate nu poate avea loc, deci livrarea nu s-a realizat.*”

Notiunea de achizitie de la art. 125 al. (1) pct. 1 din Codul fiscal este tratata din punct de vedere economic (absolut normal ... în materie de TVA) si nu din perspectiva dreptului de proprietate, cu trimitere evidenta la art. 127 si 128.

Conform definitiei achizitia reprezinta bunurile si serviciile obtinute sau care urmeaza a fi obtinute de o persoana impozabila prin urmatoarele operatiunii: livrare de bunuri si /sau prestari de servicii, efectuate sau care urmeaza a fi efectuate de alta persoana catre aceasta persoana impozabila, achizitii intracomunitare si importul de bunuri (art. 128- 131 n.n).

Acceptând rationamentul inspectorilor fiscali cu privire la existenta unei legaturi implicite în materie de TVA între notiunea de achizitie si cea de proprietate (dreptului de proprietate), suntem obligati sa analizam acest drept din perspectiva dispozitiilor incidente din Codul civil, reglementare care defineste expres si complet acest drept.

Astfel, din definitia dreptului de proprietate de la art. 480 Codul civil

"proprietatea este dreptul de a se bucura si dispune de un lucru în mod exclusiv si absolut, însa în limitele determinate de lege" se desprind cele trei atribute care tin de esenta dreptului de proprietate:

- *posesia*, respectiv posibilitatea proprietarului de a stapani bunul ce-i apartine în materialitate sa, comportându-se fata de toti ceilalti ca fiind titularul dreptului de proprietate.

- *folosinta* care confera proprietarului facultatea de a întrebuinta bunul sau, culegând sau percepând în proprietate toate fructele pe care acesta le produce.

- *dispozitia* care incumba atât dispozitia materiala cât si dispozitia juridica. Dispozitia materiala este posibilitatea proprietarului de a dispune de substanta bunului, adica de a-l transforma, consuma sau distruge cu respectarea reglementarilor în vigoare, iar dispozitia juridica consta în dispozitia proprietarului de a înstraina dreptul de proprietate sau de a-l greva cu drepturi reale derivate.

Analizând atributele dreptului de proprietate (impuse de Codul civil) rezulta ca în cazul de fata, societatea si-a exercitat dreptul de a dispune de bunuri ca si un proprietar, în conformitate cu dispozitiile art. 128 al. (1) Cod fiscal, în fapt dreptul de proprietate fiind constatat prin contractul de vânzare cumparare nr. (...) încheiat între S.C. (...) SRL si SC (...) SRL, partile realizându-si obligatiile contractate:

- S.C. (...) SRL punând bunurile la dispozitia societatii

- SC (...) SRL, realizând plata utilajelor conform facturii (...)

Inspectorii fiscali nu recunosc dreptul de proprietate asupra utilajelor în cauza atât din punctul de vedere al dreptului civil cât si prin consecintele fiscale pe care le implica si anume, nerecunoasterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adugata aferenta achizitiei unor astfel de utilaje.

Organele fiscale si-au întemeiat aceasta concluzie pe dispozitiile pct. 13 (4) lit. a) din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, în speta art. 133 al. (2) lit. a) cu privire la locul prestarii de servicii si nu art. 128 al. (1) care defineste livrarea de bunuri.

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 încorporate într-un bun imobil devin imobile prin destinatie, pe cale de consecinta transferul dreptului de proprietate nu poate avea loc, deci livrarea nu s-a realizat.

La momentul controlului organele fiscale au considerat ca SC (...) SRL nu are un drept de proprietate deplin prin lipsa dreptului de folosinta asupra bunurilor achizitionate, acestea din urma fiind incorporate în hala de productie (imobile prin destinatie), proprietar fiind S.C. (...) SRL.

Inspectorii fiscali aveau obligatia în conformitate cu art. 7 al. (2) Cod procedura fiscala sa examineze starea de fapt în integralitatea ei si sa ia în considerare faptul ca între SC (...) SRL si S.C. (...) SRL a fost încheiat anterior vânzarii, contractul de închiriere a halei (nr. ...) în care se gasesc bunurile cumparate, în astfel de conditii neputându-se combate caracterul economic al achizitiei realizate prin inexistenta în fapt a dreptului de folosinta ca parte integranta a dreptului de proprietate.

Chiar în lipsa acestui contract de închiriere nu poate fi combatut dreptul de folosinta efectiv al societatii, deoarece în baza dispozitiilor din art. 576 - 643 Cod civil, SC (...) SRL are un drept de servitute asupra halei derivat din încheirea contractului de vânzare cumparare.

Conform dispozițiilor civile indicate, dreptul de servitute reprezintă un drept asupra unui bun imobil, numit fond aservit sau dominant (hala), pentru uzul și utilitatea altui imobil (utilajele, care conform constatarilor inspectorilor fiscali sunt bunuri imobile prin destinație) numit fond dominat, imobile care aparțin la proprietari diferiți.

Un alt argument care de aceasta dată ține de mecanismul de aplicare a TVA și care invalidează rationamentul inspectorilor fiscali legat de intrarea efectiv în posesie îl reprezintă livrarile de bunuri neimpozabile în România, pentru care în conformitate cu dispozițiile art. 145 al. (2) lit. b) Cod fiscal este recunoscut dreptul de deductibilitate. În acest caz este evident că bunurile nu ajung niciodată la cumparator (nu sunt recepționate) ele fiind expediate direct beneficiarului final, un exemplu clasic în acest sens fiind operațiunile triumphiulare.

Din punct de vedere legal, singura posibilitate de a invalida o operațiune economică este cea oferită de art. 11 din Codul fiscal potrivit căreia, la stabilirea unui impozit sau taxe, (..), autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau pot reîncadra forma tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din punct de vedere al caracterului economic, vânzarea - cumpararea mijloacelor fixe de producție este mai mult decât evidentă în baza contractului de vânzare cumparare încheiat între părți și a facturii emise de vânzător către cumparator, dar și în baza constatarilor proprii făcute de inspectorii fiscali:

“facem mențiunea ca utilajele nominalizate în anexa sunt specifice prelucrării lemnului”

“în contabilitatea societății verificate, suma de (..) a fost înregistrată în debitul contului 2131 (echipamente tehnologice);”

“utilajele apar în balanța de verificare încheiată la 31.12.2007.”

Societatea nu s-a comportat doar aparent ca și proprietar în sensul existenței unei posibile simulatii printr-un contract de vânzare - cumparare ci a început efectiv realizarea obligațiilor care decurg din acest contract și anume plata facturii către vânzător, cu înregistrările contabile aferente.

Utilizarea acestor argumente în favoarea calificării operațiunilor realizate de societate ca achiziții de bunuri (mijloace fixe) în scopul desfasurării activității economice, pe cale de consecință a recunoașterii TVA aferente ca deductibile, are în vedere pe lângă legislația civilă și fiscală națională și reglementările europene în materie de TVA, în mod special Directiva 2006/112/CE (Directiva TVA).

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

În mod similar Codului fiscal, Directiva TVA dispune că în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor supuse taxei, derulate de o persoană impozabilă, persoana impozabilă are dreptul în statul membru în care efectuează aceste operațiuni, la deducerea din suma TVA pe care o datorează: TVA datorată sau plătită în acel stat membru cu privire la livrarile de bunuri sau presterile de servicii care îi sunt destinate, care sunt efectuate sau urmează a fi efectuate de către o persoană impozabilă.

În concluzie SC (...) SRL a realizat toate cele trei atribute care țin de esența dreptului de proprietate și pe cale de consecință a dedus în mod legal TVA în suma de (...) lei.

2) Analiza deductibilității TVA provenită din facturile de prestări servicii emise de S.C. (...) S.R.L. în suma de (...) lei (deconturile nr: ... cu val. de ...lei; nr: ... în val. de ... lei; nr: ... cu val. de ... lei).

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala, precizeaza ca: „societatea a dedus TVA în suma de ...lei aferent unor prestari de servicii ce nu au fost justificate si care nu au la baza situatia de lucrari sau devize si prin urmare nu se poate face dovada efecturii lor respectiv utilizarii lor în folosul operatiunilor sale taxabile ”.

În fapt respingerea taxei ca deductibila are în vedere caracterul neeconomic al cheltuielilor cu serviciile de consultanta în conformitate cu dispozitiile art. 21 al. (4) lit.m) Cod fiscal cu privire la impozitul pre profit, inspectorii fiscali facând astfel o asimilare cu conditia existentei unei achizitii de servicii în scopul operatiunilor taxabile de la art. 145 al. (2) cu referire la deductibilitatea TVA.

Societatea considera eronata aceasta concluzie a organelor de inspectie fiscala, datorata aplicarii incomplete a dispozitiilor legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor de consultanta precum si neluarii în considerare a tuturor elementelor de fapt relevante în speta referitoare la îndeplinirea conditiilor de deductibilitate.

Astfel, potrivit art. 21 al. (4) lit. m) Cod fiscal: urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) *“cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte”*

Din interpretarea acestui text de lege rezulta necesitatea îndeplinirii cumulative a doua conditii pentru a justifica deductibilitatea acestor cheltuieli:

- dovada necesitatii prestarii serviciilor în scopul activitatilor desfasurate de societate
- necesitatea existentei unui contract care sa justifice efectuarea acestor cheltuieli.

Din Raportul de inspectie fiscala reiese ca societatea Spaceframe SRL are ca obiect de activitate *„Productia altor tipuri de mobilier”*, iar din articolul 1 din contractul de prestari servicii încheiat cu S.C. (...) SRL acesta are ca obiect *„consultanta tehnica în domeniul productiei de mobilier si prelucrarii lemnului.”*

Prin urmare, necesitatea încheierii unui astfel de contract apare ca o consecinta a activitatii economice desfasurate fiind în conexiune cu obiectul de activitate al societatii.

Din punct de vedere civil (necesitatea serviciilor prestate în favoarea societatii), art. 969 al. (1) din Codul civil, reglementând efectele conventiilor (contractelor) încheiate între parti arata ca, conventiile legal facute au putere de lege între partile contractante. Acest articol trebuie interpretat prin prisma art. 5 din Codul civil care în mod imperativ stabileste ca *“nu se poate deroga prin conventii civile sau prin dispozitii particulare, la legile care intereseaza ordinea publica si bunele moravuri ”*.

Practic cele doua texte de lege din Codul civil pun în aplicare principiul autonomiei de vointa sau altfel spus principiul libertatii actelor juridice legal facute între parti.

Concluzia care rezulta din cele doua texte de lege este aceea ca daca sunt respectate restrictiile impuse de lege, subiectele de drept (partile) sunt libere sa încheie conventii (contracte) si sa stabileasca liber continutul acestora.

Sub aspect practic vointa partilor este aceea de a determina în mod liber efectele contractelor, efectele fiind într-o legatura direct cu intentia reala a partilor care este chiar superioara formei scrise a contractului.

Cu privire la restrictiile impuse de lege, acestea se refera în principal la capacitatea partilor care evident nu poate fi pusa în discutie fiind vorba despre doua societati comerciale legal înfiintate, dar si la elemente de morala si ordine publica care la fel nu pot fi puse în discutie, serviciile de consultanta facând parte din activitatile economice legal reglementate în România.

Analizând în continuare aprecierea fiseului cu privire la necesitatea serviciilor achizitionate, în mod necesar trebuie sa ne raportam si la prevederile art. 973 din Codul civil

potrivit caruia *"conventiile nu au efecte decât între partile contractate"*. Acest text de lege consacra principiul relativitatii cu privire la efectele conventiilor încheiate între parti.

Conform acestui principiu conventiile dintre parti produc efecte doar fata de parti, neputând profita sau dauna altor persoane. Respectarea acestui principiu face ca o conventie existenta între parti sa-si produca efectele doar asupra partilor contractante, nerespectarea lui ducând la extinderea nepermisa a efectelor contractelor asupra unor persoane straine interesului contractat sau, si mai grav, la cenzurarea acestui interes de catre terte persoane (organele fiscale), acest din urma caz reprezentând evident, o încălcare directa a libertatii contractuale.

Singurul caruia îi este recunoscut un drept de apreciere cu privire la vointa reala a partilor este judecatorul în cazul unui litigiu cu privire la interpretarea si executarea contractului si nu unei autoritati fiscale care este o terta persoane fata de conventia existenta între societate si (...), conform art. 973 Cod civil.

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

Pe cale de consecinta conditia impusa de articolul 21 alin. 4 lit. m) Cod fiscal relativa la necesitatea prestarii serviciilor de consultanta si la existenta contractului care sa justifice efectuarea cheltuielilor este îndeplinita.

În opinia inspectorilor fiscali, *"nu s-a putut proba daca serviciile au fost efectiv prestate, acestea neefectuându-se în baza unor comenzi care sa cuprind 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, se impune precizarea ca aceste elemente (prestator, fel de servicii, tarife) sunt individualizate în cuprinsul contractului de prestari servicii din data de 01.08.2008 (prestator- SC (...) SRL) care constau în *„consultanta tehnica în domeniul productiei de mobilier si prelucrarii lemnului, pentru proiectele propuse de Beneficiar..."*;

În ceea ce priveste cea de-a doua parte a constatarii, desi 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, studiu de fezabilitate, de piata (sau orice alte materiale corespunzatoare"*, societatea considera ca aceasta enumerare este doar exemplificativa fara a impune rigoarea dovezii prin unul din aceste documente.

De altfel, privitor la acest aspect, textul normelor metodologice invocat de inspectorii fiscali este explicit si anume ca, pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii (..) trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

1. serviciile trebuie sa fie efectiv prestate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege;

2. contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efecturii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate.

Raportându-se la prima conditie societatea o considera îndeplinita, existenta contractului nefiind contestata, astfel ca subsecvent acesteia (în teza a doua de la aceasta conditie) legiuitorul administrativ a conditionat dovada efectivitatii prestarii de prezentarea unor justificari.

Tinând seama de varietatea practic indeterminabilă a tipurilor de servicii ce pot fi prestate este rațională interpretarea ca efectivitatea unui serviciu prestat în baza unui contract trebuie justificat cu dovezi pertinente, motiv pentru care legiuitorul a exemplificat câteva din acestea, în acest sens formularea textului normei încheindu-se prin (..) sau orice alte materiale corespunzătoare.

Dacă se accepta interpretarea inspectorilor fiscali trebuie să se accepte că ori se alege aleatoriu un document enumerat în acel text de lege ori beneficiarul va trebui să le prezinte pe toate (o astfel de interpretare fiind evident eronată atât timp cât de exemplu pentru prestarea unor servicii de îngrijire medicală la domiciliu nu este oportun prezentarea unui proces verbal de recepție sau studiu de fezabilitate). Pe cale de consecință interpretarea rațională este aceea că în funcție de fiecare tip de serviciu sunt necesare dovezile corespunzătoare.

În acest sens societatea precizează că aceste documente există doar în limba germană și ele nu au fost prezentate deoarece în momentul controlului se aflau la unul din asociații societății.

Aceste documente constau în situații care dovedesc că lucrările au fost efectiv prestate și mai mult au stat la baza întocmirii facturii de către prestator.

Sub aspect formal se observă că aceste dispoziții se referă la deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, în materie de TVA condițiile deductibilității fiind legate de existența unui document justificativ a naturii operațiunii și a calității beneficiarului.

Referitor la ce de-a doua condiție (contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității, fiind o identitate de obiect de activitate între prestator și beneficiar (prelucrarea lemnului) societatea apreciază că și aceasta este îndeplinit.

Aplicând principiu consacrat în doctrina de drept fiscal - principiul realității economice - atunci când fiscalul acționează în vederea stabilirii impozitului datorat de contribuabil, trebuie să surprindă realitatea economică și nu aparențele.

Astfel organele de control trebuia să țină cont de situația juridică reală fără a avea dreptul să suprapună această situație peste înțelesul imediat și anume acela de a colecta sume suplimentare la bugetul de stat.

Opinia societății se bazează pe dispozițiile art. 982 din Codul civil potrivit căruia *"toate clauzele convențiilor se interpretează unele prin altele dându-se fiecăreia înțelesul ce rezultă din actul întreg"*.

Realitatea economică a unei tranzacții nu este dată de existența unui document justificativ, ci de conținutul acelui document, a contractului comercial, înregistrările contabile, plățile efectuate, etc.

Transpunerea dispozițiilor civile, s-a făcut și în dreptul și practica fiscală prin interpretarea textelor fiscale în mod sistematic. Acest lucru înseamnă că lamurirea unei dispoziții fiscale se face ținându-se seama de legăturile existente cu alte dispoziții din aceeași reglementare fiscală. Exemplificativ societatea arată că art. 145 și 155 din Codul fiscal care stabilește dreptul de deducere și condițiile de exercitare nu are nici o valoare practică în lipsa prevederilor de la art. 127 care ne lamurește ce înseamnă persoana impozabilă, art. 129 legat de presterile de servicii, 134 - exigibilitatea TVA, și în final precizări din art. 150 cu privire la persoana obligată la plată.

Prevalența fondului (realitatea economică) asupra formei (lipsa unui document) este confirmată și de jurisprudența instanțelor de judecată. În acest sens este relevantă Decizia nr. 587/2003 a Curții Supreme de Justiție, unde se arată că din expertizele tehnice și contabile efectuate în cauza a rezultat realitatea operațiunilor economice și financiare înregistrate în evidența contabilă și că reclamanta nu datorează bugetului de stat sumele constatate și respectiv, menținute de organele fiscale. Împotriva acestei soluții au formulat recurs organele

fiscale, recurs pe care Curtea Suprema de Justitie îl considera nefondat. În motivarea Deciziei luate, instanta suprema arata ca prevederile legale invocate de fisc au scopul înlăturării posibilităților de eludare a obligațiilor bugetare datorate de societățile comerciale, prin folosirea ca documente justificative a unor acte contabile referitoare la operațiuni economice și/sau operațiuni financiare nereale. Ori în cauza a fost efectuată o expertiză tehnică ce a identificat în teren toate lucrările ... în baza cărora au fost emise respectiv achitate, facturile respective.

Potrivit concluziei expertizei contabile ce a fost efectuată, rezulta că, având în vedere realitatea lucrărilor de reparații și amenajări ... societatea comercială nu datorează bugetului de stat sume suplimentare, nici ca impozit pe profit, nici ca TVA, și nici majorări de întârziere.

Soluția Curții Supreme de Justiție este pe deplin aplicabilă la situația contestată de societate deoarece chiar dacă nu se poate invoca existența unei expertize, organele fiscale au avut la dispoziție și au controlat jurnalele de achiziții, înregistrările contabile (balanța de verificare, facturile emise), nefiind contestată realitatea înregistrărilor contabile realizate de către societate.

Chiar dacă decizia Curții Supreme de Justiție este anterioară unei Decizii a Curții Europene de Justiție (cauza C-146/OS Albert Collee c. Finanzmat Limburg an der Lahn), practica instanței europene a fost constantă în a impune prevalența fondului asupra formei, în materie de TVA.

În speta citată, CEJ a hotărât că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul de a nu permite ca administrația fiscală a unui stat membru să refuze aplicarea regimului fiscal corespunzător unei anumite operațiuni, care a avut loc în mod efectiv, numai pentru motivul că proba unei astfel de livrări nu a fost făcută în timp util.

În concluzie, societatea apreciază că sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de lege pentru a admite la deductibilitate TVA aferentă serviciilor de consultanță tehnică realizate de S.C. (...) SRL în favoarea S.C. (...) SRL.

În drept societatea își întemeiază prezenta contestație pe următoarele dispoziții legale:

Codul fiscal (Lg. Nr. 571/2003): Art. 11 al. (1), art. 21 al. (2) lit. m), art. 125 al. (1) pct. 1, 145 al. (1)-(2), art. 126- 131, art. 150;.

Normele de aplicare a Codului fiscal (H .G nr. 44/2004) : Titlul II art. 48, Titlul VI: art. 13 al. (4) lit. a).

Codul de procedură fiscală (O.G nr. 92/2003) : art. 7 al. (2) - (3), art. 18, art. 205, art. 206. art. 207 al. (1).

Cauza C-146/OS Albert Collee c. Finanzmat Limburg an der Lahn

Având în vedere motivele de fapt și de drept prezentate, societatea solicită anularea în parte a Deciziei 238/28.07.2008 și în subsidiar a Raportului de inspecție fiscal nr. (...) iar pe cale de consecință, recunoașterea sumei de (...) lei reprezentând TVA deductibilă.

II. Verificarea fiscală a SC (...) SRL 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. (...) 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.

Aceasta activitate s-a desfasurat la punctul de lucru din loc. (...), respectiv hala de productie care apartine SC (...) SRL, cu care societatea a avut incheiat un contract de inchiriere.

In urma verificarii efectuate, pe baza documentelor puse la dispozitie, s-a constatat ca SC (...) SRL a dedus TVA aferenta utilajelor achizitionate cu factura nr. (...) cu o baza impozabila de (...) lei respectiv TVA aferenta in suma de (...) lei.

Pe factura in cauza utilajele nu sunt nominalizate, facandu-se trimitere la contractul nr. (...). Prin contractul in cauza SC (...) SRL vinde catre SC (...) SRL utilaje si obiecte de inventar nominalizate in anexa 1 la contract, precum si 23 mc de cherestea de salcam, la valoarea totala inscrisa in contract de (...) lei la care se adauga TVA.

Utilajele nominalizate in anexa sunt specifice prelucrarii lemnului respectiv : masina de adunat rumegus, masini de frezat, masini de gaurit, tubulatura zincata pentru exhaustor, cabina de pulverizat pentru lacuire, etc., valoarea totala a acestora fiind de (...) lei.

In contabilitatea societatii 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.

In urma deplasarii in data de 04.07.2008 la locatia unde se afla utilajele (punctul de lucru (...) nr....) in vederea identificarii acestora a rezultat faptul ca o parte din utilajele achizitionate sunt parti componente ale imobilului proprietatea debitoarei SC (...) SRL. Aceste componente includ urmatoarele bunuri nominalizate si in adresa depusa de SC (...)SRL prin lichidator judiciar:

-tubulatura zincata pentru exhaustor	lei;
- tubulatura zincata pentru exhaustor	lei
-exhaustor cu acceso	lei;
-aparatur pentru filtrarea aerului	1ei;
-vas expansiune cu accesorii	1ei;
-vantilator	lei;
-porti si usi	lei;
-cazan de apa calda cu accesorii	lei ;

Organele fiscale mentionaza ca bunurile de mai sus sunt incorporate in imobil si nu se pot valorifica fara a aduce stricaciuni intregului corp de cladire din care fac parte.

Valoarea totala a acestora este de (...) lei cu TVA in suma de (...) lei pe care SC (...) a inregistrat-o ca deductibila prin decontul TVA nr. (...).

In conformitate cu pct.13 alin.4 lit. a din Titlu VI a HG nr. 44 /2004, bunurile mobile incorporate intr-un bun imobil devin bunuri imobile prin destinatia lor si prin urmare valoarea lor contabila este cuprinsa in valoarea de inventar a cladirii.

Din cele aratate rezulta ca desi a existat factura de vanzare, SC (...) SRL nu poate intra in posesia de drept a acestora context in care nici transferul dreptului de proprietate nu poate avea loc, deci livrarea nu s-a realizat.

Intrucat a dedus TVA in suma de (...) lei aferenta unor bunuri care sunt incorporate in hala de productie - bun imobil care apartine altei societati si care nu a facut obiectul tranzactiei de vanzare - cumparare, societatea a incalcat prevederile art. 128 al (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, modificata, fapt pentru care pentru TVA in suma de (...) lei societatea nu are drept de deducere.

2) Cu privire la TVA in suma de (...) lei provenita din deconturile:

- nr.... TVA in suma de lei

- nr.... TVA in suma de lei
- nr. .. TVA in suma de lei

Organele fiscale au constatat faptul ca societatea a dedus TVA in suma totala de (...)lei de pe documente (facturi) reprezentand prestari de servicii efectuate in perioada trim. III 2005, trim. IV 2005 si trim. I 2006.

Pentru justificarea prestarii, societatea a prezentat contractul din 01.08.2005 incheiat cu SC (...) SRL avand ca obiect consultanta tehnica in domeniul productiei de mobilier si prelucrarii lemnului.

Conform contractului, prestarea se efectueaza in baza comenzilor emise de beneficiar (SC ... SRL), iar prestatorul avea obligatia de a prezenta bilunar situatia lucrarilor efectuate care urma sa fie verificata de beneficiar.

Societatea nu a pus la dispozitia organelor fiscale documentele stipulate la art. 1 si 4 din contract, respectiv comenzi scrise, situatii de lucrari care sa cuprinda detaliera pe numar de ore prestate, pe fel de operatiune , etc.

De mentionat ca din facturile care au stat la baza deductiei TVA nu rezulta numarul de ore prestate si tariful orar, elemente esentiale pentru determinarea bazei impozabile.

Intrucat a dedus TVA aferenta unor prestari de servicii ce nu au fost justificate si care nu au la baza situatie de lucrari sau devize si prin urmare nu se poate face dovada efectuarii respectiv utilizarii lor in folosul operatiunilor sale taxabile, societatea a incalcat prevederile art. 145 al (3) lit a, si art.155 alin.8 lit.f din Legea 571/2003 modificata, fapt pentru care nu are dreptul la deductia TVA suma totala de (...) lei.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata invocate de contestatoare si de catre organele de inspectie fiscala, precum si referatul nr. (...) se retine ca SC (...) SRL a dedus TVA in suma de (...) lei din factura nr. (...), ce cuprinde bunuri care sunt incorporate in hala de productie, imobil care apartine SC (...) SRL si care nu a facut obiectul tranzactiei de vanzare - cumparare.

Bunurile sunt nominalizate in anexa nr. 1 la contractul de vanzare - cumparare nr. (...) si reprezinta:

- tubulatura zincata pentru exhaustor lei;
- tubulatura zincata pentru exhaustor lei
- exhaustor cu acceso lei;
- aparat pentru filtrarea aerului 1ei;
- vas expansiune cu accesorii 1ei;
- vantilator lei;
- porti si usi lei;
- cazan de apa calda cu accesorii lei ;

Valoarea totala a acestora este de (...) lei cu TVA in suma de (...) lei pe care SC (...) SRL a inregistrat-o ca deductibila prin decontul TVA nr. (...).

Organele fiscale au constatat ca SC (...) SRL nu a intrat in posesia de drept a bunurilor achizitionate cu factura nr. (...) de unde rezulta ca nu s-a realizat 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 contestatia inregistrata la D.G.F.P. (...) sub nr. (...), SC (...)SRL invoca urmatoarele motive :

- organele fiscale nu au aplicat în mod corect și complet toate textele legale cu privire la condițiile de deductibilitate ale TVA și nu au ținut cont de stările de fapt specifice activității desfășurate de societate

- organele fiscale au aplicat incomplet dispozițiile legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor de consultanță

Organul de soluționare a contestației constată că societatea citează următorul text de lege (art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal): *„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. ”*

Facem precizarea că textul de lege citat de societate a intrat în vigoare la data de (...) și nu este aplicabil operațiunii de livrare în cauză care a avut loc la data de (...).

„Pentru bunurile importate până la data de 31 decembrie 2003, în baza certificatelor de suspendare a taxei pe valoarea adăugată, eliberate în baza Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, pentru care termenul de plată intervine după data de 1 ianuarie 2004 inclusiv, taxa pe valoarea adăugată devine deductibilă la data plății efective.”

Societatea invocă condițiile ce trebuie îndeplinite pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv calitatea de persoană impozabilă, conținutul facturii și desfășurarea de operații impozabile, condiții pe care inspectorii fiscali nu le-au invocat ca neîndeplinite, cu excepția condiției ca operațiunea de livrare a bunurilor mobile încorporate în bunul imobil să intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv transferul dreptului de proprietate în totalitatea sa.

Organul de soluționare a contestației menționează faptul că operațiunea analizată (livrarea de bunuri) care face obiectul contestației a avut loc în luna august 2005 iar în contestație se invocă art. 128 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal *„Este considerată livrare de bunuri **transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar**”* articol care a intrat în vigoare de la 01.01.2007.

Textul de lege incident analizei operațiunii de livrare de bunuri din perioada până la 01.01.2007 este art. 128 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial 927/2003) în următoarea formulare:

„Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către alta persoană direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”

Între cele două texte de lege există interpretări în ceea ce privește îndeplinirea cerințelor ca livrarea de bunuri să poată fi încadrată ca operațiune impozabilă sau nu.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere contestația trebuia să intre și în posesia de fapt a bunurilor deci trebuiau îndeplinite în totalitate cele trei atribute ale dreptului de proprietate respectiv posesia, folosința și dispoziția.

În speța în cauză obiectul livrării este încorporat în imobilul proprietate a altei persoane juridice, context în care nu se poate face dovada posesiei care reprezintă o stare de fapt.

Întrucât la data de (...), când a avut loc livrarea în cauză, SC (...) SRL 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. (...), deși a existat factura de vânzare, rezultă că nici transferul dreptului de proprietate nu a avut loc, deci livrarea nu s-a realizat.

În aceste condiții la data de (...) societatea nu îndeplinea condițiile de a fi operațiunea impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată respectiv nu putea beneficia de dreptul de deducere a TVA în suma de (...) lei.

În concluzie la cele prezentate, organul de soluționare a contestației constată că organele fiscale au procedat corect încadrând livrarea bunurilor sub incidența dispozițiilor

textului art. 128 al.(1) in vigoare in anul 2005 cand a avut loc livrarea si care impune un drept de proprietate deplin si nu a celui din 2007, chiar daca acesta este mai permisiv, motiv pentru care propune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de (...) lei.

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

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

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

SC (...) SRL respinge masura organelor fiscale de a anula dreptul de deducere desi aceasta masura se intemeiaza in totalitate atat pe dispozitii fiscale cat si pe principiul realitatii economice, principiu consacrat de doctrina de drept fiscal.

Organul de solutionare a contestatiei 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 anulara total sau in parte a acordului de vointa semnat de parti prin contractul din (...) sau de a obliga prestatorul sa returneze beneficiarului sumele incasate (la data controlului conventia nu mai producea efecte). Masura a avut scop inlaturarea efectelor fiscale negative prin lipsa probelor care sa dovedeasca realizarea obiectului contractului.

De subliniat faptul ca acordul de vointa respectiv autonomia de vointa invocate de contestatoare impun partilor dar nu garanteaza realizarea obiectului conventiilor.

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

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

Organul de solutionare a contestatiei mentioneaza ca niciuna din aceste conditii de realizare a obiectului contractului nu au fost probate de contestatoare. Mai mult face precizarea ca la art. 4 din contract se prevede in mod expres ca beneficiarul va proceda la verificarea si aprobarea situatiilor de lucrari, conditie pentru emiterea facturii in data de 10 a fiecarei luni pentru luna anterioara, obligatii ce nu au fost probate ca realizate.

Organele fiscale au cuantificat numai efectele fiscale in raport cu bugetul statului fara a analiza sau interveni asupra relatiilor contractuale.

Referitor la probele pe care legiuitorul le invoca doar exemplificativ pentru a se putea demonstra efectuarea prestarilor de serviciu si a se beneficia de dreptul de deducere (pct. 48 din Norme) precum si la faptul ca societatea datorita varietatii prestarilor de serviciu sustine ca aceste documente nu pot fi identificate, organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca ele deriva din insasi continutul clauzelor contractuale si constau in:

- comenzi emise de beneficiar si confirmate de prestator in 48 ore
- situatii de lucrari emise de prestator verificate si aprobate de beneficiar
- desemnarea persoanelor cu calificare si experienta necesare prestarilor de serviciu facuta de prestator.

De mentionat ca societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale si nici la dosarul contestatiei documentele precizate mai sus.

In contextul in care societatea nu face dovada materiala ca prestarile de serviciu au fost efectuate nu se poate demonstra ca ele au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii si prin urmare sa beneficieze de dreptul de deducere a TVA in suma de (...) lei, fapt pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul actelor normative legale enumerate in prezenta decizie si coroborate cu art. 216 din O.G. nr. 92/24.12.2003 rep. titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale, se

D E C I D E :

1) respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de (...) lei ce reprezinta TVA stabilita suplimentar de organele fiscale prin "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" nr.

2) prezenta decizie se comunica la:

SC (...) SRL

D.G.F.P. (...) - Structura de administrare fiscala - Activitatea de inspectie fiscala

A.F.P.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul (...).

DIRECTOR EXECUTIV

Dr. (...)