

DECIZIA nr. 59

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, emisa in baza raportului de inspectie fiscala privind suma cu titlu de TVA, pentru care nu s-a acordat dreptul la deducere.

Pe fondul contestatiei, petenta motiveaza astfel:

1. Referitor la TVA in scris in factura din 31.08.2004 emisa de SC F SRL, care a fost exclusa de la deducere pe motiv ca operatiunile pentru care s-a achitat acel comision nu au fost in folosul activitatii sale, petenta mentioneaza urmatoarele:

In fapt, petenta SC A SRL a preluat de la SC B SRL o obligatie de plata (pe care la randul sau aceasta a preluat-o de la SC C SRL), pe care SC C SRL o avea de achitat catre SC D SA - in vederea stingerii unor obligatii reciproce - potrivit contractului de cesiune de creanta si urmare incheierii contractelor de vanzare-cumparare (in care petenta este parte), a contractului de cesiune de creanta si a procesului verbal de compensare din 5.07.2004 (in care de asemenea petenta este parte) prin care creanta SC D SA, asupra SC C SRL (preluata de petenta), a fost vanduta catre SC E la un pret mai mic, astfel ca prin intermedierea mijlocita de SC F S.R.L. Constanta, petenta SC A SRL desi a platit o suma catre SC F, tot a realizat un castig "in folosul activitatii sale".

Petenta subliniaza ca furnizorul SC F a inregistrat in evidenta contabila TVA colectata din respectiva prestare de servicii si, chiar daca organele de inspectie fiscala ale A.C.F. nu s-au putut pronunta in privinta realitatii operatiunilor care au stat la baza intocmirii facturii de catre SC F S.R.L., SC A SRL considera ca are dreptul corelativ de a deduce TVA aferenta, in baza dispozitiilor art.145-149 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cat si in baza prevederilor cap.X pct.50-53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/06.02.2004 cu modificarile si completarile ulterioare, fara alta conditionare.

2. In ce priveste TVA dedusa din facturi din 14.04.2004 emise de S.C. B S.R.L. - care la randul sau a achizitionat bunurile in cauza de la S.C. C SRL, cu facturi din 16.01.2003 - organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul la deducere motivat de faptul ca tranzactia cu bunurile imobile in cauza nu ar fi fost insotita de intocmirea unui act in forma autentica, cu trimitere la dispozitiile art.22 din Legea nr.7/1996 a Cadastrului si a publicitatii imobiliare cat si dispozitiile art.968 din Codul Civil. Petenta subliniaza ca textele invocate nu stabilesc nimic cu privire la deductibilitatea TVA, iar art.145-149 din cap.X "Regimul deducerilor" din Titlul VI "Taxa pe valoarea adaugata" din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal nu fac nici o trimitere si nu contin nici o conditionare a dreptului de deducere a TVA de inscrierea sau nu in cartea funciara a dreptului de proprietate.

Petenta isi intemeiaza argumentatia pe urmatoarele:

a) in conformitate cu art.128(1), coroborat cu art.155(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, documentul legal din punct de vedere contabil si fiscal care atesta efectuarea transferului de bunuri si transferul dreptului de proprietate este factura fiscala;

b) SC A SRL si-a inregistrat dreptul de proprietate al imobilelor achizitionate cu facturile din 14.04.2004 in cartea funciara - fapt impus de interesul de a-si proteja dreptul de proprietate - inainte ca organele fiscale sa fi efectuat inspectia fiscala, conform contractelor de vanzare-cumparare din 2004;

c) intrucat furnizorul SC B SRL a inregistrat in evidenta contabila TVA colectata din respectiva livrare de bunuri si a platit sau compensat suma in cauza, SC A SRL are dreptul corelativ de a deduce TVA deductibila aferenta, fara alta conditionare, in baza art.145-149 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cat si in baza prevederilor cap.X pct.50-53 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/06.02.2004.

3. Legat de TVA dedusa din facturile din 14.04.2004, emise de SC C SRL - care la randul sau a achizitionat bunurile in cauza de la SC B SRL, cu facturile din 31.12.2002 si din 16.01.2003, echipa de control a luat aceeaasi masura (ca si in cazul facturilor mentionate la punctul 1.2. din contestatie) de a nu acorda dreptul de deducere, motivand ca tranzactia cu bunurile imobile in cauza nu a fost insotita de intocmirea unui act in forma autentica.

Intrucat speta de fata este identica cu cea expusa deja la punctul 2.2., petenta arata ca argumentatia este similara cu cea prezentata la punctul anterior.

Pentru a combate constatarea echipei de inspectie fiscala cu privire la faptul ca obligatiile reciproce intre SC A SRL, SC B SRL si SC C SRL s-au stins prin compensare, fara a se respecta dispozitiile OUG nr.77/1999 privind unele masuri pentru prevenirea incapacitatii de plata cu modificarile si completarile ulterioare, si a Normelor Metodologice de aplicare aprobate prin HG nr.585/1999, petenta mentioneaza urmatoarele:

- a. HG 585/1999 vizeaza transmiterea unui imobil din patrimoniul SC TRANSMIXT SA Videle in proprietatea publica a statului, deci nu are prevederi referitoare la deductibilitatea TVA. Cat priveste N.M. pe care a incercat organul de control sa le invoce, date in aplicarea art.8 si 10 din OUG nr.77/1999 si aprobate prin HG nr.685/1999, petenta a constatat ca acestea vizeaza doar societatile comerciale cu capital de stat, din subordinea Ministerului Industriilor si Comertului, nefiind aplicabila societatilor comerciale cu capital privat;
- b. societatilor comerciale cu capital privat le sunt aplicabile dispozitiile cap.VIII (sau cap. V???) "Despre stingerea obligatiilor", art.1091 Cod Civil, care stipuleaza: "Obligatiile se sting prin plata, prin novatiune, prin remitere voluntara, prin compensatie, prin confuziune, prin pierderea lucrului, prin anulare sau resciziune, prin efectul conditiei rezolutorii si prin prescriptie [...]";
- c. petenta sustine ca "dispozitiile OUG nr.77/1999 sunt caduce, in prezent nici macar societatile cu capital de stat nu mai pot efectua compensari in modalitatile prevazute de HG nr.685/1999, pentru simplul fapt ca nu se mai ocupa nimeni de asa ceva".

Organul de control, prin raportul de inspectie fiscala atacat, a constatat fata de sumele contestate urmatoarele:

Prin procesul verbal incheiat in data de 25.11.2004, organul de control a procedat la suspendarea inspectiei fiscale in conformitate cu prevederile art.199(2) din OG nr.92/2003 republicata, pana la sosirea raspunsurilor la verificarile incrucisate initiate cu organele fiscale teritoriale.

Conform art.91(3) lit.d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in scopul stabilirii realitatii operatiunilor in urma carora s-a inregistrat taxa pe valoarea adaugata deductibila din perioada verificata, organul de inspectie fiscala a initiat verificari incrucisate, solicitand informatii de la DGFP din alte judete si a procedat la efectuarea de verificari incrucisate la furnizorii cu sediul pe raza judetului propriu.

Din raspunsurile primite a rezultat, printre altele, ca DCF Brasov a transmis adresa in care mentioneaza ca a incheiat un proces verbal la SC F SRL, prin care s-a constat ca SC F SRL a emis factura fiscala din 31.08.2004 catre SC A SRL Galati, ce a fost inregistrata in Jurnalul de vanzari si a fost preluata in decontul de TVA aferent lunii iulie 2004. Totodata subliniaza ca din analiza documentelor prezentate de societate, echipa de inspectie fiscala nu se poate pronunta in privinta realitatii operatiunilor care au stat la baza intocmirii facturii in cauza.

In urma verificarii, organul de control nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata, formata din:

1. T.V.A. dedusa de petenta de pe factura din 31.08.2004 emisa de SC F SRL, pentru “servicii consultanta economico-finsnciara, inclusiv intermediere proceduri de compensare, incheiere procese verbale compensare”.

La solicitarea organului de control agentul economic a pus la dispozitie contractul din 01.07.2004 in baza caruia s-a emis factura si procesul verbal de compensare incheiat in data de 05.07.2004.

Se specifica ca procesul verbal de compensare este incheiat intre SC G SRL Deva, SC D SRL, SC C SRL Galati, SC E SA Fagaras si SC F SRL, deci SC A SRL nu este parte implicata in mod direct la operatiunile de compensare efectuate intre cei 5 participanti si nu are obligatii cu care ar putea intra in lantul de compensari.

Totusi comisionul pentru compensarile efectuate intre cele 5 societati amintite mai sus intra in sarcina SC A SRL, fara ca operatiunile pentru care a achitat acest comision sa fie in folosul activitatii sale.

De asemenea si organul de control al DCF care a intocmit procesul verbal la SC F SRL, a specificat ca “nu se poate pronunta in privinta realitatii operatiunilor care au stat la baza intocmirii facturii in cauza”.

Se mentioneaza ca aceste operatiuni trebuiau sa se efectueze in conformitate cu prevederile OUG nr. 77/1999 si a Normelor metodologice aprobate prin HG nr.585/1999.

Organul de control nu a acordat dreptul la deducere deoarece nu au fost respectate prevederile art.145(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

2. Taxa pe valoarea dedusa de pe facturile din **14.04.2004** emise de SC B SRL Galati, prin care s-a vandut un teren, un pavilion administrativ si un atelier reparatii masini agricole.

Din verificarea efectuata la SC B SRL a rezultat ca mijloacele fixe de mai sus au fost achizitionate de la SC C SRL in data de **16.01.2003**, fara a fi incheiat contract de vanzare cumparare in forma autentica.

In data de **30.08.2004** s-a incheiat contractul de vanzare cumparare in forma autentica intre **SC C SRL** in calitate de vanzatoare si **SC A SRL** in calitate de cumparatoare, prin care SC C SRL a vandut catre SC A SRL aceleasi mijloace fixe enumerate mai sus, cu acelasi pret cu care au fost vandute si de catre SC B SRL, contract in care **vanzatoarea SC C SRL** declara ca imobilul (teren + constructiile situate pe acesta) nu l-a inchiriat, instrainat si nici nu a facut vreo promisiune de vanzare a acestuia.

Transcrierea dreptului de proprietate (inscrierea in cartea funciara) s-a facut in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat intre SC C SRL si SC A SRL in forma autentica la data de 30.08.2004, conform prevederilor art.22 din Legea nr.7/1996 a Cadastrului si a publicitatii imobiliare, cu modificarile si completarile ulterioare. Organul de control considera ca sunt aplicabile dispozitiile art.968 din Codul Civil, care conditioneaza valabilitatea unui contract de caracterul licit si moral al cauzei.

Contravaloarea mijloacelor fixe a fost stinsa intre cele 3 societati prin operatiuni de compensare, fiind specificat procesul verbal din data de 31.05.2004 incheiat intre SC B SRL si SC A SRL prin care s-au stins obligatiile inscrise in facturile din 14.04.2004. La alin.4 din contractul de vanzare-cumparare din 30.08.2004, vanzatoarea SC C SRL declara ca a primit integral de la cumparatoare (SC A SRL) contravaloarea bunurilor livrate, din documentele contabile nerezultand lucrul acesta.

Organul de control nu a dat drept de deducere asupra taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca facturile emise de SC B SRL nu indeplinesc calitatea de document justificativ, conform OMF nr.306/2002, in realitate dreptul de proprietate transmitandu-se conform contractului autentificat de la SC C SRL catre SC A SRL.

3. Taxa pe valoarea adaugata dedusa de pe facturile din **14.04.2004** emise de SC B SRL, prin care aceasta a vandut un depozit carburanti compus din 2 rezervoare, o cladire statie Meteo, o cladire hangar, o rampa auto, 4 bazine benzina.

Din verificarea efectuata la SC B SRL a rezultat ca mijloacele fixe de mai sus au fost achizitionate de la SC C SRL cu facturile din **16.01.2003** si din **31.12.2002**, fara a fi incheiat contract de vanzare cumparare in forma autentica.

In data de **16.11.2004** s-a incheiat contractul de vanzare cumparare in forma autentica intre **SC C SRL** in calitate de vanzatoare si petenta in calitate de cumparatoare, prin care SC C SRL a vandut catre SC A SRL aceleasi mijloace fixe enumerate mai sus, cu acelasi pret cu care au fost vandute si de catre SC B SRL, contract in care **vanzatoarea SC C SRL** declara ca "activul nu este pe rolul nici unei instante si nici nu a facut vreo promisiune de vanzare a acestuia".

De asemenea, cumparatorul SC A SRL declara urmatoarele: "cumparam activul descris mai sus cu pretul si in conditiile aratate, cunoastem situatia juridica a acestui activ si calitatea de proprietar a societatii vanzatoare pe baza actelor mentionate si ca acest activ nu este scos din circuitul civil".

Transcrierea dreptului de proprietate (inscrierea in cartea funciara) s-a facut in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat intre SC C SRL si SC A SRL in forma autentica la data de 16.11.2004, conform prevederilor art.22 din Legea nr.7/1996 a Cadastrului si a publicitatii imobiliare, cu modificarile si completarile ulterioare. Organul de control considera ca sunt aplicabile dispozitiile art.968 din Codul Civil, care conditioneaza valabilitatea unui contract de caracterul licit si moral al cauzei.

Se mentioneaza ca datoriile reciproce au fost stinse intre cele 3 societati comerciale prin operatiuni de compensare, fara a depune la Institutul de Management si Informatica din cadrul Ministerului Industriei si Comertului situatia prevazuta la art.2 in termenul prevazut la art.3 din OUG nr. 77/1999 si fara a respecta Regulamentul de compensare aprobat prin HG nr.685/1999.

Organul de control nu a dat drept de deducere asupra taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca facturile emise de SC B SRL nu indeplinesc calitatea de document justificativ, conform OMF nr.306/2002, in realitate dreptul de proprietate transmitandu-se conform contractului autentificat de la SC C SRL catre SC A SRL.

In Referatul motivat cu propunerile de solutionare, in ceea ce priveste intarzierea solutionarii cererii cu 78 de zile organul de control mentioneaza ca a procedat in conformitate cu art.91(3) lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

"Pentru aducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin.(2) organul de control va proceda la: [...]

d) solicitarea de informatii de la terti [...]"

Astfel, in scopul verificarii realitatii operatiunilor care au stat la baza facturilor fiscale din care petenta a dedus TVA, organul de control a solicitat verificarea acestor operatiuni la organul fiscal teritorial.

Organul de control a procedat la suspendarea inspectiei fiscale pana in momentul primirii rezultatelor acestor verificari, avand in vedere prevederile art.199(2) din Codul de procedura fiscala, care stipuleaza:

"In situatiile in care, pentru solutionarea cererii, sunt necesare informatii suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungeste cu perioada cuprinsa intre data solicitarii si data primirii informatiilor solicitate".

Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca petenta are drept de deducere pentru TVA in scris intr-o factura de consultanta pentru care nu se poate face dovada realitatii operatiunilor pentru care s-a emis factura, precum si de a stabili daca petenta are drept de deducere pentru tranzactii cu bunuri imobile neinsotite de intocmirea unui act in forma autentica.

1. Referitor la TVA in scris in factura din 31.08.2004 emisa de SC F S.R.L., in drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza ca persoanele impozabile inregistrate ca platitoare de TVA au dreptul la deducere "daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile".

In consecinta contestatia a fost respinsa la acest capat de cerere in scris pe o factura pentru "servicii consultanta economico-financiara, inclusiv intermediere proceduri de compensare, incheiere procese verbale compensare", intrucat petenta a fost de acord sa achite acel comision in folosul altei societati.

2. Referitor la TVA in scris in facturile din 14.04.2004, in drept, sunt aplicabile prevederile pct.59 alin.(3) din HG nr.44/2004 din 22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal - pentru lamurirea art.155 din Codul fiscal - care precizeaza:

"In cazul livrarii de bunuri imobile, data livrarii, respectiv data la care se emite factura fiscala, este considerata data la care toate formalitatile impuse de lege sunt indeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator [...]"

Referitor la transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator la art.644 din Codul civil se prevede:

"Proprietatea bunurilor se dobandeste si se transmite prin succesiune, prin legate, prin conventie si prin traditiune".

In cazul nostru, proprietatea bunurilor s-a transmis de la SC C SRL la SC A SRL, prin contractul incheiat in data de 30.08.2004, contract in baza caruia s-a si efectuat inscrierea in Cartea funciara, in conformitate cu dispozitiile art.22 din Legea nr.7/1996 a Cadastrului si a publicitatii imobiliare, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

"Dreptul de proprietate si celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor inscrie in cartea funciara pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis, numai daca acel act s-a incheiat in forma autentica".

Desi sustine ca a achizitionat cele 3 bunuri imobile de la SC B SRL, care la randul ei le-a achizitionat de la SC C SRL, petenta nu solicita inscrierea cedarii succesive a dreptului de proprietate, in conformitate cu art.25 din Legea nr.7/1996 a cadastrului si a publicitatii imobiliare, care stipuleaza:

"Daca mai multe persoane si-au cedat succesiv una celeilalte dreptul real asupra unui imobil, iar inscrierile nu s-au facut, cel din urma indreptatit va putea cere inscrierea dobandirilor succesive o data cu aceea a dreptului sau, dovedind prin inscrisuri originale intreg sirul actelor juridice pe care se intemeiaza inscrierile".

In consecinta contestatia a fost respinsa si la acest capat de cerere intrucat SC B SRL Galati prin cele 2 facturi sus-mentionate vinde lucrul altuia, intrucat terenul, pavilionul administrativ si atelierul de reparatii masini agricole inscrise in cele 2 facturi sunt mijloace fixe pentru care alta societate, si anume SC C SRL a incheiat cu petenta contractul de vanzare-cumparare din data de 30.08.2004.

3. Cu privire la TVA dedusa din facturile din 14.04.2004, emise de SC B SRL, in drept, sunt aplicabile prevederile pct.59 alin.(3) din HG nr.44/2004 din 22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal - pentru lamurirea art.155 din Codul fiscal - care precizeaza:

“In cazul livrarii de bunuri imobile, data livrarii, respectiv data la care se emite factura fiscala, este considerata data la care toate formalitatile impuse de lege sunt indeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator [...]”.

Referitor la transferul dreptului de proprietate de la vanzator la cumparator la art.644 din Codul civil se prevede:

“Proprietatea bunurilor se dobandeste si se transmite prin succesiune, prin legate, prin conventie si prin traditiune”.

In cazul nostru, proprietatea bunurilor s-a transmis de la SC C SRL la SC A SRL, prin contractul incheiat in data de 16.11.2004, contract in baza caruia s-a si efectuat inscrierea in Cartea funciara, in conformitate cu dispozitiile art.22 din Legea nr.7/1996 a Cadastrului si a publicitatii imobiliare, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“Dreptul de proprietate si celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor inscrie in cartea funciara pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis, numai daca acel act s-a incheiat in forma autentica”.

Desi sustine ca a achizitionat bunurile imobile enumerate mai sus de la SC B SRL, care la randul ei le-a achizitionat de la SC C SRL, petenta nu solicita inscrierea cedarii succesive a dreptului de proprietate, in conformitate cu art.25 din Legea nr.7/1996 a cadastrului si a publicitatii imobiliare, care stipuleaza:

“Daca mai multe persoane si-au cedat succesiv una celeilalte dreptul real asupra unui imobil, iar inscrierile nu s-au facut, cel din urma indreptatit va putea cere inscrierea dobandirilor succesive o data cu aceea a dreptului sau, dovedind prin inscrisuri originale intreg sirul actelor juridice pe care se intemeiaza inscrierile”.

Pe cale de consecinta, pentru considerentele aratate in continutul deciziei contestatia a fost respinsa si la acest capat de cerere, speta fiind similara cu cea expusa deja la punctul 2., avand in vedere faptul ca facturile emise de SC B SRL nu indeplinesc calitatea de document justificativ, conform OMF nr.306/2002, in realitate dreptul de proprietate transmitandu-se conform contractului autentificat, astfel cum a fost in scris si in Cartea funciara, de la SC C SRL catre SC A SRL.