

DECIZIA nr. 509 din 06.12. 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.x.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x.2010 de catre Serviciul de Inspectie Fiscala-Persoane Juridice din cadrul Administratia Finantelor Publice sector 6, inregistrata la DGFPMB sub nr. x.2010, cu privire la contestatia **SC x SRL** cu sediul in str.x sector 6, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x.2010, completata prin adresa inregistrata la DGFPMB nr.x.2010, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x.2010 si comunicata sub semnatura la data de x.2010.

SC x SRL contesta suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

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

I. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.x.2010, organele fiscale au stabilit ca societatea nu are dreptul la rambursarea sumei de x lei reprezentand TVA aferenta facturilor emise in perioada x.2007-2010 de SC y SA in baza contractului de leasing financiar intern pentru utilizarea autoturismului, suma ce nu a fost admisa la deducere.

II. Prin contestatia formulata, **SC x SRL** contesta neadmiterea la deducere a TVA in suma de lei.

In sustinerea contestatiei, societatea arata urmatoarele:

- invoca art.128 alin.(1) si alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, aratand ca pentru furnizor, contractul de leasing nu este considerat livrare de bunuri, iar pentru client nu este achizitie de bunuri;

- potrivit art. 145¹ alin.(2) din Codul fiscal "prin achizitie de vehicule, in sensul alin.(1), se intelege cumpararea unui vehicul din Romania, importul sau achizitia intracomunitara a vehiculului";

- precizeaza ca pct.6 alin.(4) din normele metodologice date in aplicarea art.128 din Codul fiscal prevad "Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4);

- in sprijinul prevederilor invocate care demonstreaza ca dreptul de deducere a fost in mod ilegal anulat invoca si art. 145¹ alin.(1) din Codul fiscal.

III. Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC x SRL a fost supusa inspectiei fiscale partiale in baza ordinului de serviciu nr. x.2010, pentru perioada x.x.2010.

Activitatea principala este cod CAEN 6110-Activitati de telecomunicatii prin retele cu cablu.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. .2010 a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .2010, prin care Administratia Finantelor Publice sector 6 a stabilit ca din TVA solicitata la rambursare prin decontul cu suma negativa de TVA si optiune de rambursare nr..2010, in suma de lei, societatea are dreptul la rambursarea sumei lei.

Diferenta de TVA de rambursat in suma de lei provine din neacceptarea la deducere a TVA aferenta facturilor de achizitie emise de SC y SA in perioada decembrie 2007-martie 2010.

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca societatea nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma de lei aferenta facturilor de achizitie, in conditiile in care nu face dovada ca au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, SC x SRL, in calitate de beneficiar, a incheiat cu SC y SA contractul de leasing financiar nr./decembrie 2007, obiectul acestui contract fiind transmiterea folosintei unui autoturism.

In baza acestui contract, SC y SA a emis lunar, in perioada decembrie 2007-martie 2010, facturi fiscale reprezentand rata de leasing si dobanda, cu TVA aferenta in suma de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr..2010 rezulta ca societatea contestatara a dedus TVA in suma de lei ce reprezinta TVA care nu este aferent activitatii desfasurate, anexand in sustinere nota explicativa data de contestatara in data de.2010.

Din anexa nr.5 la raportul de inspectie fiscala rezulta ca, in baza prevederilor art.52 din OG nr.92/2003, organul fiscal a solicitat societatii explicatii scrise pentru determinarea starii de fapt fiscale, in baza careia societatea a precizat prin nota explicativa din data de.2010 urmatoarele:

- scopul achizitiei a patru autoturisme : inchiriere auto si transport de marfa;
- in perioada supusa inspectiei fiscale nu a inregistrat venituri din inchirierea autoturismelor si din transport;
- a desfasurat activitate de prestari servicii telecomunicatii (configurare server, mentenanta, configurare si proiectare retea), iar activitatea s-a desfasurat fara angajati, mentionand ca incepand cu luna septembrie 2007 nu a mai avut personal angajat cu contract de munca.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .2010, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 6 nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de lei, inscrisa in facturile emise de SC y SA, in baza contractului nr., pe considerentul ca nu este destinata in folosul operatiunilor taxabile.

In sustinerea deducerii TVA in perioada decembrie 2007-martie 2010, in suma de lei, contestatara arata ca achizitia in cauza reprezinta achizitie de servicii constand in transmiterea folosintei in cadrul unui contract de leasing financiar pentru care

limitarea dreptului de deducere prevazuta de art. 145¹ alin.(1) din Codul fiscal nu se aplica.

In drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 preved urmatoarele:

Codul fiscal

“Art. 129. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;”

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

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

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

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

“Art. 147¹. - (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, **conform art. 145-147.** “

Incepand cu data de 01.05.2009, prin OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar-fiscale, in Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare s-a introdus un articol nou, art. **145¹**. Limitări speciale ale dreptului de deducere, potrivit caruia:

“Art. 145¹. - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

(...)

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.

De asemenea, conform prevederilor art.56 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, unde se specifică:

“Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabil”.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, numai dacă achizițiile îndeplinesc mai multe condiții cumulative, și anume: să fie efectuate în beneficiul societății și să aibă legătura cu activitatea economică a persoanei achizițoare și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile, având la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

În lumina acestor considerente și în continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că operațiunile au fost efectiv prestate și că sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond cât și a celor de formă.

Se reține faptul că legiuitorul a condiționat dreptul de deducere, printre altele, și de destinația acestor achiziții, respectiv ca ele să fie **utilizate în folosul operațiunilor impozabile ale societății comerciale**.

În raport de aceste reglementări se reține faptul că nu se acordă dreptul de deducere a TVA datorată sau achitată pentru bunurile și serviciile care nu vor fi utilizate în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile care achiziționează aceste bunuri și servicii.

Potrivit art.32, pct.10 din OUG nr.34/2009, în Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal s-a introdus un nou articol, art.145¹, **prin care** nu au fost efectuate modificări în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere, reglementate prin art. 145-146. Deci, condițiile de deducere au rămas aceleași, dar dreptul de deducere a fost limitat pentru autoturisme în baza unui nou articol: art. 145¹ denumit „Limitări speciale ale dreptului de deducere”.

Astfel, incepand cu data de 1 mai 2009, in contextul modificarilor introduse s-a restrans sfera de aplicare a dreptului de deducere a TVA pentru o perioada limitata de timp cuprinsa in intervalul 1 mai 2009 – 31 decembrie 2010.

Utilizarea unui vehicul in cadrul unui contract de leasing nu intra sub incidenta prevederilor art. 145¹ din Codul fiscal astfel incat dreptul de deducere a TVA in scris in factura locatorului pentru fiecare rata de leasing sa fie limitat, dar in calitate de beneficiar al serviciilor de leasing, societatea isi exercita dreptul de deducere a TVA aferenta ratelor de leasing sub rezerva respectarii conditiilor impuse prin articolul 145 si 146 din Codul fiscal.

Ca regula generala, suma reprezentand TVA inscrisa pe factura este deductibila din punct de vedere al TVA pentru beneficiarul serviciilor de leasing, in situatia in care transmiterea folosinței bunului în cadrul unui contract de leasing financiar este utilizata in vederea realizarii operatiunilor taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

- scopul achizitiei autoturismului in baza contractului de leasing, declarat de contestatara ca fiind inchiriere auto si transport de marfa nu poate fi retinut avand in vedere ca obiectul de activitate principal al societatii este cod CAEN 6110-Activitati de telecomunicatii prin retele de cablu, iar ca activitati secundare cod CAEN 4651, 4652, 6120 si 6190 ;

- pe perioada decembrie 2007-martie 2010 societatea a desfasurat activitate de prestari servicii telecomunicatii (configurare server, mentenanta, configurare si proiectare retea), fara personal angajat cu contract de munca;

- contestatara nu depune in sustinere niciun document pentru a demonstreaza in vreun fel intentia de a utiliza ori utilizarea serviciilor contractate cu SC y SA in activitatea sa economica.

Fata de prevederile legale invocate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine ca desi societatea arata ca organul fiscal isi intemeiaza neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizitia serviciilor ce fac obiectul contractului de leasing nr. pe prevederile art.145¹, alin.(1) din Codul fiscal, **contestatoarea nu a adus nicio dovada obiectiva care sa demonstreze utilitatea lui** din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv ca achizitia in cauza este destinata utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale contestatoarei.

Aceasta ar fi avut drept de deducere a taxei aferente, cata vreme acestea ar fi dat nastere la operatiuni taxabile prin livrarea/exploatarea autoturismului a carei folosinta a fost transmisa prin contractul de leasing financiar.

Utilizarea exclusiva a vehiculului pe activitatile exceptate de lege rezulta din obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada ca persoana impozabila are personal angajat cu calificare in domeniile prevazute de exceptii, foile de parcurs din care sa rezulte ca numai personalul calificat in aceste scopuri utilizeaza vehiculele in cauza, precum si orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate, ori contestatara nu aduce niciun argument in acest sens.

A lega dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata doar de conditiile de forma, inclusiv cele care vizeaza detinerea unei facturi care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege, asa cum pretinde, in esenta, societatea, ar insemna, **prin reducerea la absurd**, ca persoanele impozabile isi pot deduce taxa aferenta achizitiilor doar in baza unor documente formale, **fara legatura cu substanta tranzactiei, ceea ce ar conduce in final la eludarea conditiei de fond esentiale**, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa aiba loc in realitate si sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanelor in cauza.

Mai mult, se retine ca taxa aferenta achizitiei in cauza nu este deductibila pentru ca societatea nu dovedeste printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea fiscala, ca serviciul a fost necesar in scopul activitatii proprii.

Tinand seama de faptul ca deductibilitatea TVA trebuie apreciata in raport de destinatia (scopul economic urmarit) si fata de documentele existente la dosarul cauzei reiese ca societatea nu a utilizat serviciile achizitionate in folosul operatiunilor sale impozabile.

Desi, potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, respectiv decembrie 2007-martie 2010, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile achizitionate este conditionat de utilizarea acestora "in folosul operatiunilor sale **taxabile**", respectiv dreptul de deducere se castiga si se exercita numai in situatia in care serviciile sunt destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor sale impozabile, societatea nu a dat curs acestor reglementari legale, intrucat, nu a sustinut cu documente din care sa rezulte ca serviciile in cauza au fost achizitionate in scopul realizarii operatiunilor sale impozabile, in perioada in care se solicita exercitarea dreptului de deducere al TVA.

In ceea ce priveste sustinerile contestatarei referitoare neacordarea dreptului de deducere, de retinut este faptul ca toate prevederile legale invocate de societate intaresc constatarile organului de inspectie fiscala, societatea ne prezentand niciun document si niciun argument suplimentar fata de constatarile organelor de inspectie fiscala din care sa rezulte ca serviciile prestate conform facturilor emise de SC y SA sunt destinate utilizarii *în folosul operatiunilor sale taxabile*.

Mai mult, constatarile organelor de inspectie fiscala au la baza documentele justificative si evidentele contabile puse la dispozitie de catre societate (in temeiul art. 52 din OG nr. 92/2003), din care rezulta in mod clar faptul ca nu au fost indeplinite conditiile legale pentru acordarea deducerii TVA in suma de lei, asa cum s-a subliniat anterior.

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, intrucat societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuarii controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca serviciile prestate inscrise in facturile emise de SC y SA in baza contractului incheiat au fost efectuate in beneficiul contestatarei si sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile.

Avand in vedere ca societatea contestatara nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa demonstreze ca bunurile si serviciile contractate au fost destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, contestatia acesteia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta de dovezi obiective pentru capatul de cerere privind TVA deductibila, respinsa la rambursare in suma de lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.129, art.145, art.146, si art. **147** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.32, pct.10 din OUG nr.34/2009, art.56, art.213 alin.(1) si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .2010,

emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 6 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .2010, in ceea ce priveste TVA deductibila respinsa la rambursare in suma de lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.