

DECIZIA nr. 81 din 19.04.2021
privind soluționarea contestației formulate de
VBW SRL, cu sediul în ... București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. BZG_AIF_....2021, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X cu privire la contestația VBW SRL (fostă VBQ SRL), transmisă prin poștă în data de ... și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2021.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X_aaa/29.12.2020, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X_bbb/29.12.2020 și comunicată prin poștă în data de ...01.2021, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de D lei, din care societatea contestă TVA în sumă de **S lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de VBW SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat inspecția fiscală parțială la VBQ SRL pentru TVA aferentă perioadei 01.01.2016-30.06.2020, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X_bbb/29.12.2020 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X_aaa/29.12.2020, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de D lei rezultată din diminuarea taxei deduse de societate pentru achizițiile de bunuri și servicii de la diverși furnizori/prestatori.

În timpul inspecției fiscale societatea verificată și-a schimbat denumirea în VBW SRL și sediul social din Com. ..., județul X în municipiul București

În privința diferențelor de TVA ce fac obiectul contestației, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a dedus TVA în sumă de Sa lei în baza a două facturi fiscale emise în trim. I an 2016 de furnizorul P1 SRL, pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice serviciile efectuate și utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății.

În anul 2020, respectiv în lunile februarie, martie și mai 2020 societatea a achiziționat 5 (cinci) mărci de la furnizorii P2 SRL și P3 SRL, în baza a patru contracte de cesiune și a patru facturi emise de furnizorii respectivi, respectiv a mărcilor M1 (număr de marcă k1 și de depozit M2013 k2), M2 (număr de marcă k3 și de depozit M2012 k4) și M3 (numere de marcă k5 și k6 și de depozit M2004 k7 și M2004 k8) de la furnizorul P2 SRL și a mărcii M4 (număr de depozit M2016 k9) de la furnizorul P3 SRL.

Niciuna din mărcile achiziționate, cu o valoare totală de achiziție evidențiată în contul 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale" în cuantum de R lei, pentru care societatea și-a dedus TVA în sumă de Sb lei nu este înregistrată la OSIM pe numele societății și nici nu au fost prezentate documente din care să reiasă că mărcile respective ar fi fost măcar înregistrate pe numele celor doi furnizori cedenți.

Atâta timp cât mărcile nu au fost înscrise în Registrul Național al Mărcilor și publicate în Buletinul Oficial al Proprietății Industriale, pentru a fi opozabile terților, deci și organelor fiscale, societatea VBQ SRL nu avea dreptul să deducă TVA aferentă prestărilor de servicii constând în cesiunea mărcilor, pentru care nu au fost îndeplinite toate obligațiile legale privind transmiterea drepturilor de proprietate intelectuală asupra mărcilor achiziționate, astfel încât acestea să poată fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Societatea nu a prezentat nicio dovadă privind utilizarea mărcilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile.

Față de aspectele prezentate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății verificate drept de deducere a TVA în sumă de Sa lei, respectiv Sb lei.

II. Prin contestația formulată VBW SRL (fostă VBQ SRL) solicită desființarea deciziei de impunere nr. F-X_aaa/29.12.2020 în ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de S lei invocând următoarele:

În legătură cu TVA în sumă de Sa lei societatea susține că îndeplinește toate condițiile legale pentru deducerea taxei, iar solicitarea organelor de inspecție fiscală de a solicita documente suplimentare este contrară legii și jurisprudenței CJUE din cauza C-430/19.

În ceea ce privește TVA în sumă de Sb lei (identificată în cuprinsul contestației fie ca sumă de Sbx lei – pg. 2 și 3, fie ca sumă de Sb lei – pg. 5 din contestație) societatea susține că prin art. 14 din Codul de procedură fiscală legiuitorul a stabilit prevalența economicului asupra juridicului și că tratamentul fiscal al unei operațiuni nu trebuie să fie influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale, astfel că motivarea organelor fiscale nu este justificată nici fiscal, nici economic. Organele de control fac confuzie între îndeplinirea unei condiții de validitate a contractului, fără de îndeplinirea căreia contractul nu este încheiat în mod valabil și în lipsa căreia nu se poate transmite un drept de proprietate și una de opozabilitate față de terți. Prevederile Legii nr. 84/1998 invocate se referă la o formalitate de publicitate a mărcilor, de opozabilitate, iar nu la una de validitate, iar opozabilitatea poate fi obținută atât erga omnes, prin publicitate, cât și în mod direct, prin aducerea la cunoștință a contractelor unei persoane determinate. Dreptul de proprietate cu privire la mărcile în discuție a fost transmis în mod legal, iar transferul este opozabil organelor fiscale, iar în măsura în care acestea nu

dețin cunoștințele necesare aprecierii unei situații juridice, cum este cazul de față, pot solicita la rândul lor asistență de specialitate. Oricum, existența dreptului de proprietate nu este relevantă în aprecierea utilizării unui bun/serviciu în folosul operațiunilor taxabile, ci deținerea lui în acest scop, cum este cazul, spre exemplu, cu operațiunile de leasing, unde locatarul nu are drept de proprietate asupra bunului, dar își poate exercita dreptul de deducere din facturile de leasing primite.

În legătură cu motivul neprezentării de documente care să combată și să înlăture constatările cu privire la utilizarea mărcilor în folosul operațiunilor taxabile, societatea susține că în mod nelegal nu au fost luate în considerare alte documente, cum ar fi: contractul de prestări de servicii încheiat la 03.06.2019 cu societatea P4 SRL, din premisele încheierii acestuia reieșind că societatea este interesată să achiziționeze mai multe mărci dintre cele înregistrate pentru băuturi și produse din tutun și să acorde drepturi de utilizare unor terțe persoane (producători/comercianți verificați) în ceea ce privește respectarea anumitor standarde de distribuție/producție; contractul de colaborare și distribuție încheiat la data de 15.04.2019 având ca obiect derivat produse de tutun din gama M1; contractul de cesiune de mărci încheiat la data de 22.09.2020 prin care s-a înstrăinat o cotă de 10% din marca M1 în schimbul prețului de Cv lei și pentru care s-a colectat TVA în sumă de Cj lei.

Societatea susține că, potrivit jurisprudenței naționale și comunitare, nu doar exploatarea în sine, ci și intenția/demersurile întreprinse în vederea obținerii de venituri reprezintă îndeplinirea condiției de admitere la deducere a TVA, iar societatea a realizat venituri din cesionarea unei cote-părți din marca M1, pentru toate celelalte mărci punând în mișcare un mecanism de promovare pe piață și de creștere a valorii și poziției acestora prin colaboratorii subscrisei (societatea P4 SRL). Invocarea nerespectării condiției ca achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile este nefondată și, în plus, nu ține cont de principiul neutralității TVA, achizițiile respective fiind destinate unor operațiuni ce se circumscriu sferei de activități colaterale care tind să diversifice activitatea de bază curentă a activității.

În susținerea contestației societatea VBW SRL nu a depus niciun document, solicitând să se ia în considerare "argumentele și documentele aici prezentate" și să se desființeze în măsura celor contestate actele administrative atacate.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la TVA în sumă de Sa lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA din facturile primite de la prestator, în condițiile în care nu a prezentat nicio dovadă care să demonstreze în ce anume constau serviciile facturate și dacă ele ale fost prestate în mod efectiv, ca o condiție de fond esențială pentru deductibilitatea taxei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că VBW SRL și-a dedus TVA în sumă de Sa lei în baza a două facturi fiscale emise în trim. I an 2016 de furnizorul P1 SRL, pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice serviciile efectuate și utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății.

Din documentele existente la dosarul cauzei transmise de organul de inspecție fiscală reiese că cele două facturi sunt: factura nr. 1011/30.03.2016 pentru "prestări servicii 2016" în valoare de ... lei plus TVA Sa1 lei și factura nr. 1010/29.02.2016 pentru "chirie depozit" în valoare de ... lei plus TVA Sa2 lei.

În drept, potrivit art. 281 alin. (7), art. 282 alin. (1), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal:

"Art. 281. - (7) **Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive**, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise** situații de lucrări, **rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate** sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

"Art. 282. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 297. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile;"

"Art. 299. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească** următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

"Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

"Art. 321. - (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu".

Din dispozițiile legale antecitate reiese că dreptul de deducere poate fi exercitat pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii, numai dacă acestea

corespund unor operațiuni reale, efective și sunt justificate corespunzător cu documente deoarece în folosul realizării de operațiuni taxabile pot fi utilizate doar bunuri și servicii concrete, care nu numai că sunt facturate, dar au și avut loc în realitate.

Prin contestația formulată societatea VBW SRL susține că îndeplinește toate condițiile legale pentru deducerea taxei, iar solicitarea organelor de inspecție fiscală de a solicita documente suplimentare este contrară legii și jurisprudenței CJUE din cauza C-430/19.

Susținerea contestatoarei este vădit neîntemeiată, în condițiile în care factura nr. 1011/30.03.2016 în baza căreia și-a dedus TVA în sumă de Sa1 este emisă pentru "prestări servicii 2016", iar factura nr. 1010/29.02.2016 în baza căreia și-a dedus TVA în sumă de Sa2 lei a fost emisă pentru "chirie depozit". Astfel, în cazul primei facturi, **nici măcar nu se poate identifica natura serviciilor, în condițiile în care, pornind de definiția de la art. 271 alin. (1) din Codul fiscal, orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, este considerată prestare de servicii.** Or, sintagma "prestări servicii" poate desemna orice operațiune care nu reprezintă livrare de bunuri, fiind imposibil de determinat care a fost serviciul facturat și, cu atât mai puțin, serviciul prestat și eventuala lui utilizare în folosul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare. În cazul celei de-a doua facturi emisă pentru "chirie depozit" contestatoarea **nu a prezentat contractul de închiriere pentru a se identifica locația și suprafața închiriată, precum și perioada de închiriere**, pentru a se putea determina în ce măsură serviciile de închiriere în sumă de 24.000 lei facturate în data de 29.02.2016 au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, având în vedere că **societatea nu a prezentat nici cea mai minimă dovadă în acest sens**, în condițiile în care conform constatărilor din RIF societatea a obținut în tot anul 2016 venituri în sumă de doar CA1 lei.

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o**

prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În privința jurisprudenței din cauza C-430/19 se reține faptul că hotărârea CJUE dată în această cauză privește un litigiu ce vizează *responsabilitatea beneficiarului ("CF") pentru comportamentul fiscal neadecvat al furnizorilor săi, punându-se problema caracterului fictiv al tranzacțiilor pe motiv că furnizorii aveau un regim de impozitare diferit de al beneficiarului și nu dispuneau de capacitatea tehnică și logistică de a presta serviciile facturate* (a se vedea pct. 14 din Hotărârea CJUE din 4 iunie 2020, dată în cauza C-430/19 SC CF SRL). Or, în speța de față nu este vorba de fraudă ori de suspiciuni de fraudă cu privire la realitatea tranzacțiilor și de neacordarea dreptului de deducere pe baza unor bănuieli ale organelor de inspecție fiscală nesuținute de dovezi, acesta fiind contextul în care CJUE s-a pronunțat în cauza invocată, ci de faptul că neacordarea dreptului de deducere a TVA s-a efectuat pe motiv că *societatea nu a prezentat nici cea mai mică dovadă care să justifice îndeplinirea condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile*.

Dimpotrivă, speței îi sunt pe deplin aplicabile considerentele CJUE din **Hotărârea din 15 septembrie 2016 dată în cauza C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA**, care privea exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru servicii juridice insuficient descrise în facturi (pct. 13 și pct. 15 din hotărâre). Prin această hotărâre CJUE a concluzionat că **este obligatoriu să se precizeze în facturi volumul și natura serviciilor prestate (pct. 26 din hotărâre), iar detalii de genul „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” sau „servicii juridice prestate până în prezent” nu îndeplinesc a priori condițiile impuse de art. 226 pct. 6 din Directiva 2006/112/CE (pct. 28 din hotărâre), precum și data la care s-a efectuat sau s-a încheiat prestarea de servicii conform art. 226 pct. 7 din Directiva 2006/112/CE (pct. 29 din hotărâre), obiectivul fiind acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și existența dreptului de deducere a TVA-ului, precum și a momentului când are loc faptul generator al taxei, cu stabilirea dispozițiilor aplicabile ratione temporis operațiunii la care se referă factura (pct. 27 și pct. 30 din hotărâre). Deși autoritatea fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși (pct. 44 din hotărâre), Curtea a subliniat că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are și obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept**, iar autoritatea fiscală poate solicita chiar persoanei impozabile dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (pct. 46 din hotărâre).

Prin urmare, nu pot fi reținute argumentele contestatoarei, care tind să "absolutizeze" deținerea facturii ca fiind suficientă pentru a demonstra îndeplinirea condiției de fond, esențiale, a dreptului de deducere, astfel că **prezentarea de documente pentru justificarea serviciilor prestate pentru care se deduce TVA nu este o "favoare" făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană în materie**.

Rezultă, aşadar, în acord cu jurisprudenţa CJUE din cauza C-516/14, că societatea VBW SRL nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de Sa lei pentru "prestări servicii 2016" ori "chirie depozit" din facturile nr. 1011/30.03.2016 şi nr. 1010/29.02.2016 emise de furnizorul P1 SRL, în condiţiile în care aceasta nu a prezentat nicio dovadă din care să reiasă natura serviciilor prestate şi utilizarea lor în folosul operaţiunilor taxabile, ca o condiţie de fond esenţială pentru exercitarea dreptului de deducere, motiv pentru care contestaţia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA în sumă de Sb lei

Cauza supusă soluţionării este dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziţiei unor mărci comerciale prin cesiune, în condiţiile în care nu a prezentat în susţinerea contestaţiei dovezi care să infirme constatările organelor de inspecţie fiscală în legătură cu neînregistrarea cesiunii mărcilor la OSIM şi la nedovedirea utilizării lor în folosul propriilor operaţiuni taxabile.

În fapt, din raportul de inspecţie fiscală reiese că VBW SRL a declarat ca obiect principal de activitate în perioada verificată comerţul cu ridicata al băuturilor.

În lunile februarie, martie şi mai 2020 societatea a achiziţionat 5 (cinci) mărci de la furnizorii P2 SRL şi P3 SRL, în baza a patru contracte de cesiune şi a patru facturi emise de furnizorii respectivi, şi anume:

- de la furnizorul P2 SRL mărcile M1 (număr de marcă k1 şi de depozit M2013 k2) cu suma de lei plus TVA... lei, M2 (număr de marcă k3 şi de depozit M2012 k4) cu suma de ... lei plus TVA ... lei şi M3 (numere de marcă k5 şi k6 şi de depozit M2004 k7 şi M2004 k8) cu suma de lei plus TVA ... lei;

- de la furnizorul P3 SRL marca M4 (număr de depozit M2016 k9) cu suma de ... lei plus TVA lei.

Niciuna din mărcile achiziţionate, cu o valoare totală de achiziţie evidenţiată în contul 205 "Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale" în cuantum de R lei, pentru care societatea şi-a dedus TVA în sumă de Sb lei nu este înregistrată la OSIM pe numele societăţii, nu este înscrisă în Registrul Naţional al Mărcilor şi publicată în Buletinul Oficial al Proprietăţii Industriale şi nici nu au fost prezentate documente din care să reiasă că mărcile respective ar fi fost măcar înregistrate pe numele celor doi furnizori cedenţi, astfel încât acestea să poată fi utilizate în folosul operaţiunilor taxabile ale societăţii. Societatea nu a prezentat nicio dovadă privind utilizarea mărcilor achiziţionate în folosul operaţiunilor taxabile.

În drept, potrivit art. 297 alin. (1) şi alin. (4) lit. a) şi art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, şi anume:

"Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naştere la momentul exigibilităţii taxei.

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achiziţiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operaţiuni:

a) operaţiuni taxabile;".

”Art. 299. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească** următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile și prevederile pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

”67. (1) *Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.*

(5) *Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.*

Având în vedere că societatea contestatoare invocă și jurisprudența europeană în privința exercitării dreptului de deducere a TVA se reține că aceeași jurisprudență recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) **nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile**. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o

deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații nereale.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

În speță, societatea VBQ SRL (actuala VBW SRL) în calitate de cesionar a achiziționat de la societatea P2 SRL în calitate de cedent mărcile M1 (număr de marcă k1 și de depozit M2013 k2), M2 (număr de marcă k3 și de depozit M2012 k4) și și M3 (numere de marcă k5 și k6 și de depozit M2004 k7 și M2004 k8) în baza contractelor de cesiune mărci încheiate succesiv în data de 03.02.2020, 12.03.2020 și 15.05.2020. De asemenea, cu cedentul P3 SRL a fost încheiat contractul de cesiune de mărci din data de 25.02.2020 pentru achiziționarea mărcii M4 (număr de depozit M2016 k9).

Conform contractelor cedenții se obligă să permită cesionarului folosirea mărcii cesionate, de la data încheierii contractelor, un exemplar din contracte urmând a fi depus la OSIM împreună cu cererea de înscriere a cesiunii conform Legii nr. 84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice, republicată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că niciuna din mărcile achiziționate nu este înregistrată la OSIM pe numele societății, nu este înscrisă în Registrul Național al Mărcilor și publicată în Buletinul Oficial al Proprietății Industriale și nici nu au fost prezentate documente din care să reiasă că mărcile respective ar fi fost măcar înregistrate pe numele celor doi furnizori cedenți, astfel încât acestea să poată fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Prin contestația formulată societatea VBW SRL susține, în esență, că neînregistrarea mărcilor la OSIM este o problemă de opozabilitate față de terți și nu o problemă de validitate a contractelor și că utilizarea mărcilor în folosul operațiunilor taxabile rezultă din premisele încheierii contractului cu societatea P4 SRL, din contractul de colaborare și distribuție încheiat la data de 15.04.2019 având ca obiect derivat produse de tutun din gama M1 și contractul de cesiune de mărci încheiat la data de 22.09.2020 prin care s-a înstrăinat o cotă de 10% din marca M1.

În privința înregistrării mărcilor la OSIM, se reține că potrivit art. 2 din Legea nr. 84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice, republicată marca reprezintă orice semn, cum ar fi cuvintele, inclusiv numele de persoane sau desenele, literele, cifrele, culorile, elementele figurative, forma produsului sau a ambalajului produsului sau sunetele, cu condiția ca aceste semne să fie capabile să distingă produsele sau serviciile unei întreprinderi de cele ale altor

întreprinderi și să fie reprezentate în Registrul mărcilor într-un mod care să permită autorităților competente și publicului să stabilească cu claritate și precizie obiectul protecției conferite titularului lor.

Cu alte cuvinte, **marca comercială este o formă de proprietate intelectuală** folosită în comerț pentru identificarea unui produs și pentru diferențierea de alte produse, **dreptul asupra mărcii fiind dobândit și protejat prin înregistrarea acesteia la OSIM conform art. 4 alin. (1) din Legea nr. 84/1998, republicată. După cum se prevede la art. 39 alin. (1) din lege "înregistrarea mărcii conferă titularului său un drept exclusiv asupra mărcii", drept ce poate fi transmis prin cesiune, licență, fuziune, pe cale succesorală, prin executare silită, în baza unei hotărâri judecătorești sau prin orice altă modalitate prevăzută de lege pentru transferul dreptului de proprietate, după cum se arată la art. 46 din lege. Mărcile admise sunt înscrise de OSIM în Registrul mărcilor și se publică în Buletinul Oficial de Proprietate Industrială, care este public, după cum reiese din prevederile art. 32 din Legea nr. 84/1998, republicată.**

În cazul mărcilor achiziționate de VBW SRL, după cum au constatat și organele de inspecție fiscală, nu a fost prezentată nicio dovadă din care să reiasă că **mărcile respective au fost măcar înregistrate pe numele societăților cedente P2 SRL și P3 SRL**. Dimpotrivă, *din Buletinul Oficial de Proprietate Industrială (BOPI), care este public reiese că titularul mărcilor cesionate este o altă persoană în raport cu cele două societăți cedente, respectiv marca M1 pentru tutun, articole pentru fumători, chibrituri are ca titular societatea P5 SRL și expiră la 11.12.2013, marca M2 pentru transport, ambalarea și depozitarea mărfurilor, organizarea de călătorii și băuturi alcoolice are ca titular tot societatea P5 SRL și expiră la 19.09.2022, marca M3 pentru băuturi alcoolice din arealul C... alcoolice are ca titular tot societatea P5 SRL și expiră la 31.03.2024, respectiv 08.04.2024, iar marca M4 are ca titular tot societatea P5 SRL, fiind doar admisă la înregistrare.*

Cum dreptul asupra mărcii este un drept de proprietate intelectuală dobândit de titularul mărcii prin înregistrarea la OSIM, iar conform informațiilor publice **titularul drepturilor asupra mărcilor comerciale tranzacționate este societatea P5 SRL**, contestatoarea **nu demonstrează ce drept anume a obținut asupra acestor mărci, în condițiile în care nu a prezentat nicio dovadă că societățile cedente P2 SRL și P3 SRL aveau vreun drept dobândit asupra mărcilor respective**. Or, lipsa oricărei dovezi cu privire la dreptul asupra mărcilor deținute de cele două societăți cedente, **care nu puteau transmite societății ceva asupra căreia nu dețineau niciun drept**, afectează însăși validitatea contractului.

Contrar susținerilor contestatoarei, prevederile Legii nr. 84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice, republicată nu se referă numai la formalitățile de publicitate a mărcilor, ci și la dreptul de proprietate asupra mărcilor, care este dobândit și protejat prin înregistrarea mărcilor la OSIM, conform dispozițiilor exprese ale art. 4 alin. (1) din Legea nr. 84/1998. Societatea VBW SRL nu a demonstrat cum anume a obținut opozabilitatea dreptului său de proprietate asupra mărcilor, așa-zis dobândit în urma contractelor de cesiune, față de terții de piață, în special față de societatea P5 SRL, care este titularul oficial al mărcilor și beneficiază de protecția juridică legală conferită de Legea nr. 84/1998 prin înregistrarea ca titular al mărcilor în Registrul mărcilor deținut de OSIM, în

lipsa îndeplinirii oricăror formalități prevăzute de lege pentru înregistrarea sa ca nou titular al dreptului de proprietate asupra mărcilor. De altfel, inconsistența susținerilor contestatoarei rezidă și din faptul că în contractele de cesiune părțile au convenit expres depunerea unui exemplar al contractelor la OSIM împreună cu cererea de înscriere a cesiunii conform Legii nr. 84/1998.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că **o marcă comercială nu poate fi utilizată în folosul operațiunilor taxabile din perspectiva TVA fără ca, prima facie, persoana impozabilă care utilizează marca să aibă dreptul legal la protecția mărcii respective, astfel încât să beneficieze de funcțiile de reclamă, de individualizare și de celelalte funcții pe care utilizarea unei mărci o poate aduce în activitatea economică a persoanei care o deține și să înlăture de la beneficiile aduse prin utilizarea mărcii orice alte persoane concurente din piață.** Or, contestatoarea nu a făcut dovada că mărcile achiziționate ar fi putut fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile, din moment ce nu beneficiază de nicio protecție legală a mărcilor respective, prin neînregistrarea sa la OSIM ca titular al mărcilor în urma cesiunii. Nu poate fi reținută analogia cu operațiunile de leasing, făcută de societate prin contestația formulată întrucât nu este vorba de bun, care prin simpla deținere (și aceasta legală) poate fi utilizat în folosul operațiunilor taxabile chiar și în lipsa dreptului de proprietate asupra bunului, ci de un drept de proprietate intelectuală – marca comercială – care, în lipsa protecției legale prevăzute de lege, nu poate aduce nicio valoare adăugată în activitatea economică taxabilă a persoanei impozabile.

Referitor la documentația invocată de societate, se reține faptul că VBW SRL **nu a prezentat nici în cursul inspecției fiscale**, după cum precizează organele de control prin adresa nr.03.2021, înregistrată sub nr.03.2021, **nici în susținerea contestației** contractul de cesiune pentru 10% din marca M1 și factura aferentă prin care susține că a colectat TVA și nici nu a prezentat vreo explicație cu privire la renunțarea parțială, în procent de 10%, din dreptul de proprietate asupra mărcii ori cu privire la aranjamentele economice convenite cu noul partener în privința exploatarei în comun a mărcii cesionate parțial.

În ceea ce privește contractul prestări de servicii încheiat la 03.06.2019 cu prestatoarea P4 SRL invocat, din conținutul acestuia reiese că principalul serviciu prestat este de a face legătura societății cu piața, atât în ceea ce privește crearea portofoliului de mărci, cât și ulterior, de a eficientiza utilizarea mărcilor în portofoliul creat. Societatea contestatoare **nu a prezentat nici analiza efectuată de prestator asupra mărcilor disponibile pe piață, din care să reiasă recomandarea de a fi achiziționate mărcile ce au făcut obiectul contractelor de cesiune ulterioare, nici propunerile de exploatarea mai eficientă a acestora**, în sensul de a modifica imaginea existentă – etichetă, de a crea imagini noi și de a identifica clienții pentru acestea, deși părțile conveniseră că toate acestea vor reprezenta anexe la contract (art. 2.2 din contract). Totodată, societatea nu a prezentat nici analiza și supravegherea efectuată de prestator asupra mărcilor concurente ori "asupra calității și expunerii produselor purtând atât mărcile aflate în portofoliul VBQ, cât și asupra celor ale concurenței" (art. 2.5 din contract).

Mai exact, deși valoarea mărcilor achiziționate este una deosebit de mare, de R lei, ce depășește cifra de afaceri de CA2 lei din anul precedent (2019),

societatea contestatoare **nu a prezentat nimic concret, din care să reiasă motivele comerciale și economice care au stat la baza achiziționării dreptului de proprietate asupra unor mărci comerciale** de la cedentii P2 SRL și P3 SRL, fără nicio dovadă că aceștia ar fi fost titularii mărcilor, în condițiile în care dreptul de proprietate asupra mărcilor aparține legal unui alt titular **și nici posibili clienți/terțe persoane identificați în calitate de producători/comercianți verificați ori posibilele produse propuse a fi comercializate sub mărcile respective**, deși susține că "a pus în mișcare un mecanism de promovare pe piață și de creștere a valorii și poziției acestora".

De altfel, deși conform constatărilor inspecției fiscale, societatea a declarat ca obiect principal de activitate în perioada verificată comerțul cu ridicata al băuturilor, aceasta **nu a prezentat nicio dovadă că a comercializat vreo băutură sub una din mărcile achiziționate M2, M3 ori M4, respectiv produse din tutun sub marca M1 ori că a o obținut venituri/operațiuni taxabile din licențierea/inchirierea mărcilor achiziționate.**

Referitor la contractul de colaborare și distribuție încheiat la data de 15.04.2019 de societate în calitate de distribuitor cu P2 SRL în calitate de furnizor, din conținutul acestuia că finalitatea urmărită este *de vânzare de către furnizor și cumpărare de către distribuitor a produselor din tutun marca M1*, în condițiile în care furnizorul nu era proprietarul mărcii, ci urma a deveni proprietar și nici gama de produse din tutun nu exista, ci urma a fi dezvoltată de furnizor în termen de un an de la semnarea contractului (preambulul și art. 2.1 și art. 2.2 din contract). Ulterior, acest contract a fost reziliat în data de 03.02.2020 și cesionarea mărcii M1 pe considerentul că P2 SRL a dobândit **proprietatea mărcii, dar fără nicio dovadă sau referire concretă la modalitatea de dobândire a proprietății, deși aceasta era o obligație convenită contractual de către părți.** Mai mult, conform contractului de colaborare și distribuție, societatea contestatoare avea rol de consultant în dezvoltarea gamei de produse din tutun M1; or, *nici după achiziționarea mărcii societatea nu a prezentat vreo dovadă concretă din care să reiasă ce produse anume urmau să facă parte din gama aferentă mărcii, caracteristicile tehnice și economice ale produselor, producătorul/producătorii identificați ori condițiile de comercializarea a acestor produse.*

Concluzionând, societatea contestatoare VBW SRL **nu a prezentat nicio dovadă** că a dobândit și a înscris în Registrul mărcilor dreptul său de proprietate asupra mărcilor M1, M2, M3 ori M4 de la titularul dreptului de proprietate asupra acestor mărci comerciale, în condițiile Legii nr. 84/1998 privind mărcile și indicațiile geografice, republicată, *fără de care nu se poate prevala de niciun drept legal care decurge din înregistrarea mărcilor și nici cum anume a putut utiliza mărcile neînregistrate în folosul propriilor operațiuni taxabile, prin licențiere/inchiriere, cesiune ulterioară, utilizarea în activitatea proprie în scop de reclamă ori altă formă de valorificare economică a mărcilor comerciale respective.*

În privința principiului neutralității taxei invocat de societate prin contestația formulată, se reține faptul că acest principiu implică reflectarea taxei colectată de către vânzători în taxa dedusă de către cumpărători și care se repercutează, la rândul său, în prețul bunurilor și serviciilor livrate pe lanțul economic, până la suportarea taxei de către consumatorul final.

În acest context, așa cum rezultă și din jurisprudența europeană în materie de exercitare a dreptului de deducere, **statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă că achizițiile realizate sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare**, care dau dreptul la deducerea integrală a taxei achitate în amonte, principiul neutralității taxei neputând fi aplicat unor tranzacții artificiale, fără legătură cu activitățile taxabile proprii ale persoanei impozabile care solicită deducerea taxei. Simpla achiziție a unor bunuri/active/mărci de către societate nu este suficientă pentru deducerea TVA, așa cum susține, în esență, societatea contestatoare întrucât într-o atare ipoteză ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției formale prevăzute de legislație, adică doar deținerea facturii originale ca document justificativ, pentru ca o persoană impozabilă ce are prevăzut în obiectul său de activitate desfășurarea de operațiuni ce intră în categoria celor taxabile, să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor din amonte. Dimpotrivă, neutralitatea TVA implică și îndeplinirea condiției de fond esențiale, aceea ca **achizițiile să se repercuteze în valoarea operațiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective**, așa cum rezultă și din prevederile art. 299 alin. (4) din Codul fiscal, care condiționează deductibilitatea taxei aferente achizițiilor prin alocarea lor unor destinații anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei *"dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni"*.

Or, așa cum s-a reținut anterior, societatea nu a prezentat **nicio dovadă** concretă din care să rezulte utilizarea mărcilor comerciale achiziționate în folosul propriilor operațiuni taxabile, prin licențiere, revânzare, utilizare ca element de marketing sau orice altă modalitate concretă de exploatare a acestor mărci, cu atât mai puțin cu cât nu a făcut dovada dobândirii mărcilor de la titularul lor și înregistrării lor la OSIM potrivit legislației specifice în materie.

Având în vedere că societatea VBW SRL nu a prezentat nici în susținerea contestației dovezile necesare pentru a demonstra că mărcile achiziționate sunt utilizabile în folosul propriilor operațiuni taxabile, așa cum s-a arătat în precedent, contestația acesteia urmează a fi respinsă pentru TVA aferentă achiziției mărcilor în cuantum de Sb lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 281 alin. (7), art. 282 alin. (1), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respinge contestația VBW SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X_aaa/29.12.2020, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X_bbb/29.12.2020 pentru TVA în sumă de S lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.