

ICCJ – Dreptul la deducerea TVA. Condiții de exercitare

Legislație relevantă:

Codul fiscal, art. 145 și 146

Acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.

Odată îndeplinite toate condițiile de formă și de fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă știa, sau ar fi trebuit să știe, că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptul de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată.

Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013

Prin acțiunea înregistrată la data de 15 iunie 2012 pe rolul Curții de Apel Cluj – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. „BT S.A. în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (denumită în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „ANAF”), a solicitat instanței ca, prin hotărârea ce o va pronunța, să dispună anularea Deciziei de soluționare nr.102/23.02.2012 emisă de ANAF, iar pe cale de consecință:

– anularea Deciziei de impunere nr.33/31.03.2011 (denumită în

continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „decizia de impunere”) precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. 41979/31.03.2011 (*denumit în continuare, în cuprinsul prezentei decizii, „Raportul de inspecție fiscală”*), prin care s-a stabilit suma totală de 2.965.241 lei, reprezentând TVA suplimentar de plată în sumă de 2.024.290 lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de 940.951 lei;

- restituirea sumei totale de 2.965.241 lei, achitată în baza OP 2140/20.06.2011 și OP 2139/20.06.2011 în sumă de 940.951 lei și respectiv 2.024.290 lei;
- plata despăgubirilor pentru daune materiale în sumă de 539.673,86 lei.

Ulterior, prin precizarea de acțiune, reclamanta a cerut obligarea pârâtei la plata despăgubirilor reprezentând daune materiale în sumă de 539.673,86 Lei sau, în subsidiar, în măsura în care se va respinge cererea de obligare a pârâtei la plata acestora, solicită obligarea la plata dobânzilor de întârziere în procentul prevăzut de Codul de procedură fiscală, de la data plății nedatorate (respectiv 20 iunie 2011) a obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală și până la data restituirii efective a obligațiilor fiscale plătite, dar nedatorate.

Hotărârea instanței de fond

Prin sentința nr.886 din 16 noiembrie 2012, Curtea de Apel Cluj – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a hotărât următoarele:

- a admis, în parte, acțiunea precizată formulată reclamantă;
- a dispus anularea Deciziei nr.102/23.02.2012 emisă de ANAF, a Deciziei de impunere nr.33/31.03.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 41979/31.03.2011, ambele emise de ANAF, pentru suma totală de 2.965.241 lei, reprezentând TVA

suplimentar de plată și majorări de întârziere aferente;

- a dispus restituirea către reclamantă a sumei de 2.965.241 lei;
- a respins restul petitelor;

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de apel a reținut, în esență, următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere, au fost constatate următoarele:

Reclamanta a achiziționat de la S.C. „R” S.R.L. în baza facturii nr.543781/19.11.2007, o pompă de beton tip S P 114, în valoare de 1.090.756 lei și TVA în sumă de 207.244 lei, sumă dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Pentru verificarea realității operațiunii de livrare a utilajului, organele de inspecție fiscală au solicitat societății verificate să prezinte documente privind omologarea și certificarea autenticității bunului în vederea înmatriculării vehiculului. Din nota explicativă dată de SC BT SA a rezultat faptul că vehiculul nu a fost înmatriculat, întrucât furnizorul nu a pus la dispoziția cumpărătorului documentele necesare. Mai mult, s-a constatat că vehiculul în cauză nu este înregistrat în evidența contabilă, suma achitată fiind înregistrată în contul de debitori, reprezentând creanță de încasat de la SC R SRL. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția utilajului nu este aferentă operațiunilor taxabile. Totodată, din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, deși pe factură a fost menționat prefixul R0, codul nu este valabil deoarece SC R SRL nu este înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Mai mult, această societate este cercetată penal de către DIICOT, făcând obiectul dosarului nr.88/D/P/2008. În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC BT SA nu are dreptul și temeiul legal să deducă TVA.

Deoarece SC BT SA a încălcat prevederile legale aplicabile în materie, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii noiembrie 2007 cu suma de 207.244 lei.

În ceea ce privește TVA aferentă bunurilor nerecuperate ca urmare a rezilierii unor contracte de leasing financiar în perioada noiembrie 2007 – iunie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat ca SC BT SA nu a mai emis facturi pentru contractele reziliate și nu a mai colectat, astfel, TVA. Mai mult, din analiza evidenței contabile s-a constatat și faptul că, după rezilierea contractelor, SC BT SA nu a recuperat bunurile, încălcând prevederile Ordinului Băncii Naționale a României nr.13/2008. De asemenea, societatea, deși avea cunoștință de lipsa bunurilor, nu le-a înscris în listele de inventariere, care servesc ca documente pentru stabilirea plusurilor și minusurilor, încălcând pct.34 din Normele privind organizarea inventarierii elementelor de activ și pasiv, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1753/2004.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, în temeiul art.128 alin.4 lit.d) din Codul fiscal, că bunurile constatate lipsă în gestiune reprezintă livrare de bunuri către sine, motiv pentru care societatea avea obligația să colecteze TVA aferentă valorii de capital rămasă de facturat la momentul rezilierii contractelor de leasing și au stabilit că societatea avea obligația să colecteze TVA aferentă rezilierii unor contracte de leasing, în sumă totală de 1.817.046 lei.

În concluzie, urmare verificării desfășurate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca SC BT SA datorează TVA în sumă totală de 2.024.290 lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de 940.951 lei.

Contestația formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere a fost respinsă, prin decizia nr.102/23.02.2012 a ANAF – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Curtea de apel a respins apărările reclamantei referitoare la nulitatea deciziei de soluționare a contestației, cel puțin în privința analizei referitoare la suma de 207.244 lei, impusă suplimentar, reținând că organul de soluționare a contestației a avut în vedere nu numai susținerile contestatoarei, ci și constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în raportul de inspecție. Astfel, inspectorii fiscali nu au constatat numai împrejurarea că societatea nu deține „o factură legală care să fi fost emisă de o persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA potrivit legii”, ci și faptul că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că petenta nu a dovedit cu documente că utilajul constând în pompa de beton a fost achiziționat în scopul operațiunilor sale taxabile. În acest context, pentru verificarea realității operațiunii de livrare, organele de inspecție fiscală au solicitat SC BT SA, în calitate de proprietar al utilajului, documentele privind certificarea autenticității bunului menționat la Registrul Auto Român, în vederea omologării și înmatriculării, precum și o notă explicativă. Mai mult, s-a relevat că, urmare investigațiilor desfășurate de reclamantă, aceasta a constatat fraudă comisă de SC R SRL și S.C. „G” S.R.L.

Cu referire la legalitatea impunerii sumei de 207.244 lei, cu titlu de TVA aferentă livrării unui utilaj de către un furnizor care nu este înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA

La data de 12.10.2007, SC R SRL a emis factura proformă nr. 576523 către reclamantă, pentru vânzarea utilajului pompă de beton tip S P 114, iar, la data de 19.10.2007, a fost încheiat contractul de leasing financiar nr.10194 LE/2007, prin care SC BT SA, în calitate de finanțator, a acordat utilizatorului SC G SRL posesia și folosința asupra acestui bun. Contractul de leasing a fost încheiat pe o perioadă de 48 luni, începând cu luna noiembrie 2007 până în luna octombrie 2011. Ca urmare a

prevederilor contractului de leasing menționat, SC BT SA, în calitate de finanțator, a primit procesul-verbal de predare-primire a utilajului industrial, încheiat între SC R SRL , în calitate de furnizor, și SC G SRL, în calitate de utilizator.

La data de 24.10.2007, a fost încheiat contractul de buy-back nr. 1557 prin care furnizorul utilajului se obliga ca, în cazul în care contractul de leasing financiar era reziliat din vina exclusivă a utilizatorului, să răscumpere utilajul, furnizorul SC R SRL redevenind proprietarul bunului mobil respectiv, prin achitarea contravalorii acestuia către finanțatorul SC BT SA.

Tot la data de 24.10.2007, a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.1556/2007, între SC R SRL, în calitate de furnizor, și SC BT SA, în calitate de cumpărător, contract care a avut ca obiect vânzarea utilajului respectiv.

De asemenea, SC R SRL a emis factura nr. 543781/ 19.11.2007, având ca obiect vânzarea pompei de beton, în valoare de 1.090.756, pentru care TVA a fost în sumă de 207.244 lei, sumă dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Constatându-se că reclamanta nu a efectuat formalitățile de omologare și înmatriculare a vehiculului, dar și că codul TVA înscris pe factură nu este valabil, organul de control a constatat că în mod nelegal s-a dedus suma în litigiu, ea fiind impusă cu titlu de TVA suplimentar în sarcina reclamantei.

Din interpretarea dispozițiilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, instanța a reținut că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă: îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În actele contestate în cauză se reține că este obligația persoanei impozabile să facă dovada achiziționării bunurilor/serviciilor în beneficiul său, respectiv ca fiind destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

O primă apărare invocată de către reclamantă cu privire la aceste rețineri este cea legată de faptul că, deși i se impută că „nu justifică cu documente ca bunul achiziționat a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile”, nu se oferă nici cel mai mic indiciu cu privire la tipul de documente pertinente și concludente, altele decât cele puse la dispoziție de către societate, și care, în viziunea organelor de soluționare, ar fi putut forma convingerea utilizării utilajului achiziționat în folosul operațiunilor taxabile.

În același context, deși este real că dovada înmatriculării vehiculului de către reclamantă ar fi putut reprezenta un indiciu obiectiv în acest sens, așa cum s-a arătat și în cele ce preced, nu este mai puțin adevărat că reclamanta a indicat motivele mai presus de voința sa pentru care aceste demersuri nu au putut fi întreprinse, respectiv refuzul furnizorului de a-i pune la dispoziție documentele relevante, refuz care, în succesiunea logică a actelor juridice încheiate în legătură cu această livrare, nu putea fi decât ulterior semnării contractului de leasing.

Ca atare, apărarea reclamantei, legată de faptul că această împrejurare, în sine, nu se poate dovedi relevantă în sensul susținut de pârâtă, pare a fi de substanță.

Astfel, reprezentantul legal al reclamantei a arătat motivele pentru care utilajul industrial nu a putut fi omologat și înmatriculat, iar consecințele care derivă de aici se produc în planul actelor normative speciale care reglementează eliberarea cărții de identitate și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea comercializării, înmatriculării sau a înregistrării acestora în România, precum și a circulației pe drumurile publice, și nicidecum în planul

raporturilor de drept material fiscal.

Pornind de la aceste premise, Curtea de apel a constatat că reclamanta și-a argumentat pertinent poziția procesuală, făcând referire la aspecte care au fost deja clarificate în practică.

Jurisprudența CJUE (C-396/98, Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR și Finanzamt Paderborn, par.36-40; C-37/95, par.19; C-110/94, Inzo și Belgia) este în sensul că dreptul de deducere a TVA se exercită atât timp cât contribuabilul poate face dovada intenției de a utiliza anumite bunuri/servicii achiziționate pentru desfășurarea de operațiuni care dau drept de deducere.

Raportat și la prevederile pct.45 alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, instanța a concluzionat în sensul că legislația în vigoare stabilește drept condiție necesară pentru deducerea TVA, elementul intențional, fără să condiționeze acordarea dreptului de deducere de obținerea efectivă de venituri din operațiuni care dau drept de deducere ori de efectuarea propriu-zisă a activităților respective. A reținut instanța că intenția reclamantei de a desfășura operațiuni taxabile poate fi dovedită fără putință de tăgadă prin aranjamentele contractuale efectuate, care reprezintă indicii obiective, în sensul celor menționate anterior și care au avut ca scop îndeplinirea obiectului principal de activitate – leasingul financiar, iar societatea, având în vedere forma sa de organizare, nu poate să desfășoare altfel de activități decât cele permise și atent reglementate în conformitate cu actele normative speciale sub incidența cărora intră (art.9 din O.G. nr.51/1997). În cauză, în scopul realizării obiectului principal de activitate, reclamanta a încheiat contractele prezentate anterior, important de subliniat fiind faptul că se află în posesia procesului-verbal de predare-primire a utilajului industrial, având ca predător pe SC R SRL, în calitate de furnizor, și primitor pe SC G SRL, în calitate de

utilizator.

Demersurile efectuate de reclamanta concretizate în încheierea contractelor specifice activității de leasing financiar, dovedesc intenția de a folosi utilajul achiziționat de la furnizorul SC R SRL, în folosul operațiunilor sale taxabile, iar contractele încheiate au produs efecte specifice, reclamanta dobândind proprietatea juridică asupra utilajului pe toată perioada derulării contractului de leasing. În aplicarea prevederilor contractuale, furnizorul SC R SRL a emis factura fiscală pentru vânzarea utilajului în valoare de 1.090.756 lei, document justificativ în baza căruia reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de 207.244 lei.

Împrejurarea că, ulterior, s-au constatat indiciile săvârșirii unei fraude de către SC R SRL și SC G SRL, fapt pentru care reclamanta nu a mai obținut venituri din operațiunea de leasing financiar, din motive independente de voința sa, nu este de natură să determine respingerea de către autoritatea pârâtă a dreptului de deducere a TVA exercitat de societate.

Acest drept rămâne definitiv dobândit, chiar dacă operațiunea de leasing financiar încheiată cu SC G SRL nu a generat în final operațiuni care să dea drept de deducere. Din această perspectivă, nici derularea procedurii penale nu prezintă relevanță în cauză, ea neputând avea incidență în privința scopului urmărit la achiziționarea bunului.

A mai reținut instanța că nu poate fi imputat reclamantei nici faptul că furnizorul nu ar fi virat către buget suma în litigiu, încasată cu titlu de TVA. În acest sens, instanța a avut în vedere și jurisprudența CJUE (Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, punctul 26; Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, pct.54; Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, precum și jurisprudența care a conturat principiul potrivit căruia deducerea TVA presupune o legătură directă și imediată

între operațiunile în amonte și operațiunile în aval – C-98/98, Midland Bank plc, C-408/98, Abbey National plc versus Commissioners of Customs & Excise; C-437/06 Securita Gottinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG.v. Finanzamt Gottingen). În speță, legătura directă și imediată între achiziția utilajului și activitatea desfășurată de reclamantă este evidentă, întrucât bunul a fost achiziționat pentru a fi utilizat de către SC G SRL potrivit contractului de leasing financiar.

Dreptul de deducere nu poate fi refuzat, având în vedere specificitatea înregistrărilor contabile care oglindesc operațiunea de leasing financiar și faptul că reglementările contabile impun aplicarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului, fiind neîntemeiate susținerile pârâtei conform cărora dreptul de deducere nu poate fi recunoscut nici ca urmare a neînregistrării furnizorului (persoana juridică care a vândut un anumit utilaj) în scop de TVA, fiind relevantă jurisprudența CJUE în cauzele C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi și C-324/11, Gabor Toth.

Pe de altă parte, instanța a reținut că organele de inspecție fiscală nu au stabilit pe bază de probe existența unei fraude sau participarea reclamantei la posibila fraudă între furnizor și utilizator, astfel că este disproporționată respingerea dreptului de deducere a TVA care a fost achitată de SC BT SA către furnizor. Simpla împrejurare a încheierii contractului de buy-back, afectat de condiția suspensivă a neexecutării obligațiilor asumate de utilizator, nu poate constitui, în sine, un indiciu al unei participări active a petentei la fraudă, din moment ce nu s-a imputat acesteia că această practică ar fi una izolată, uzitată doar în ceea ce privește această operațiune sau că a mai fost implicată în operațiuni de aceeași natură și cu aceeași finalitate, derulate între aceleași persoane juridice, furnizor și utilizator. În acest sens, instanța a avut în vedere jurisprudența CJUE,

reprezentată de: Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 (cu referire la art.167, art.168 lit.a), art.178 lit.a), art.220 pct.1 și art.226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată); Hotărârea din 6 septembrie 2012, pronunțată în cauza Gabor Toth (C-324/11); Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05); Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02.

Totodată, Curtea a avut în vedere și principiul neutralității TVA, în sensul în care ea nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, în speță, constatându-se că nu se poate pune problema ca dreptul de deducere invocat de reclamantă să rezulte dintr-o practică abuzivă, fiind evident că a realizat activități cu conținut economic, respectiv că a achiziționat bunul care era necesar în vederea realizării obiectului său de activitate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 1.817.046 lei, instanța a apreciat că este investită să se pronunțe dacă SC BT SA avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri de capital ce au făcut obiectul unor contracte de leasing financiar reziliate, în condițiile în care aceste bunuri nu au mai fost recuperate de la utilizatori, prin actul de control statuându-se în sensul în care ele intră în categoria bunurilor lipsă din gestiune, fiind asimilate livrărilor efectuate cu plată.

Din analiza documentației prezentate, s-a reținut că societatea a reziliat, în perioada noiembrie 2007 – iunie 2010, un număr de 161 contracte de leasing încheiate cu persoane fizice sau juridice, fără a intra în posesia bunurilor care au făcut obiectul respectivelor contracte și fără a emite autofaktură pentru valoarea rămasă de recuperat a acelor bunuri.

Având în vedere aceste aspecte, organele fiscale au dispus în sensul că SC BT SA avea obligația, ca la expirarea termenului

limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, să aplice prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal privind livrarea către sine și să emită o autofaktură, potrivit dispozițiilor art.155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.70 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la dispozițiile invocate de organul fiscal – art.128 alin.(4) lit.d) și alin.(8) lit.c) din Codul Fiscal și ale pct.6 (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 și având în vedere faptul că, prin O.G. nr. 15/2012, au fost abrogate începând cu 1 ianuarie 2013 dispozițiile art.128 alin.(4) lit.d) menționate, Curtea de apel a reținut că este nelegală decizia organelor de inspecție fiscală de a stabili sume suplimentare pe motiv că bunurile nerecuperate sunt lipsă în gestiunea societății, întrucât este împotriva principiilor juridice și economice cu privire la operațiunile de leasing, fiind în aceeași măsură contrare prevederilor Directivei privind TVA și a principiilor europene în materie de TVA. În acest sens, instanța a reținut că interpretarea corectă a prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal este că se impune colectarea TVA numai în situațiile în care bunurile ar fi fost înregistrate în gestiunea societății și ulterior intervine o pierdere ireversibilă a lor, respectiv lipsesc fizic, nu se mai pot identifica, au fost pierdute sau distruse din culpa SC BT SA.

Or, în cazul de față nu numai că bunurile nu au fost niciodată înregistrate în gestiunea reclamantei, dar în aceeași măsură lipsește însăși pierderea ireversibilă a bunurilor ce fac obiectul contractului de leasing întrucât acestea există în gestiunea utilizatorilor, devenind incidente considerentele expuse anterior, în ceea ce privește obligativitatea înregistrării în patrimoniul utilizatorilor a bunurilor

primite în leasing.

În cazul rezilierii contractelor de leasing, intenția societății a fost de a recupera bunurile și de a le folosi în continuare pentru desfășurarea de operațiuni impozabile, ca parte a activității economice a societății și este neîntemeiat ca bunurile nerecuperate să fie asimilate pentru finanțator unei livrări către sine. Instanța a avut în vedere prevederile art.16 și art.64 din Directiva 112/CE/2006 privind TVA, jurisprudența CJUE (C-435/03 British American Tobacco International Ltd) și principiul neutralității fiscale.

Curtea de apel a considerat a fi lipsite de relevanță apărările pârâtei referitoare la punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat pentru o speță similară, prin adresa nr.431119/24.01.2011 și la posibilitatea reclamantei de a anula livrarea către sine, în ipoteza în care, în urma procedurii de recuperare, va reîntra în posesia bunurilor, din moment ce s-a dovedit că, printr-o greșită apreciere asupra circumstanțelor edificare ale cauzei, autoritatea parata a făcut o încadrare profund eronată a situației de fapt fiscale în temeiul de drept indicat.

Constatând că reclamanta a achitat deja suma în litigiu, iar prin anularea actelor contestate dispare temeiul juridic care a justificat o astfel de plată, se va dispune și restituirea către reclamantă a sumei de 2.965.241 lei .

Referitor la capătul de cerere privind acordarea despăgubirilor în cuantum de 539.673,86 lei, reprezentând daune materiale, instanța a reținut că prejudiciul susceptibil de reparare trebuie să fie cert, determinat și să nu fi fost încă reparat. Curtea de apel a reținut că, de principiu, în sensul celor statuate anterior, SC BT SA a suferit un prejudiciu material, întrucât suma indisponibilizată pentru achitarea creanței bugetare nu a mai putut fi utilizată în activitatea societății sau pentru investiții, însă reclamanta

nu a depus documentele relevante în dovedirea pretențiilor. Ca atare, instanța a constatat că prejudiciul invocat nu este unul cert, petenta nedepunând dovezi pe baza cărora să se poată aprecia că acesta este sigur, atât în privința existenței, cât și în privința posibilității de evaluare.

Cu referire la solicitarea subsidiară, privind obligarea pârâtei la plata dobânzilor de întârziere, instanța a reținut că, potrivit art.124 din Codul de procedură fiscală, o asemenea cerere se soluționează de către organul fiscal competent, în conformitate cu Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, care instituie o procedură administrativă, ce se finalizează prin emiterea unor acte administrativ-fiscale, care, la rândul lor, pot fi contestate conform art.205 și urm. din O.G. nr. 92/2003, iar acordarea dobânzii se dispune doar în cazul în care contribuabilul nu are obligații fiscale restante și nu a solicitat compensarea cu obligații fiscale viitoare.

Calea de atac exercitată

Împotriva sentinței civile nr.886 din 16 noiembrie 2012 a Curții de Apel Cluj – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, a declarat recurs pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, invocând dispozițiile art. 304 pct.9 și 304¹ Cod procedură civilă.

Recurenta a combătut soluția fondului sub următoarele aspecte:

1.-au fost greșit aplicate dispozițiile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că s-a reținut greșit că societatea a dovedit că utilajul constând în pompa de beton tip S P 114 a fost achiziționat în scopul operațiunilor sale taxabile; nu s-a

avut în vedere că formalitățile privind certificarea autenticității bunului mobil menționat la RAR, în vederea omologării și înmatriculării nu au fost efectuate iar reclamanta însăși, în urma investigațiilor desfășurate, a constatat fraudă comisă de SC R SRL și SC G SRL; a fost ignorată jurisprudența europeană în materie, fiind invocat paragraful 23 din hotărârea pronunțată în cazul Inzo (C-110/94) care trimite la paragraful 24 din hotărârea pronunțată în cazul Rompelman (C-268/83) potrivit cărora persoana care solicită deducerea TVA trebuie să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

.2.-nu s-au avut în vedere dispozițiile fiscale care reglementează efectele rezilierii contractelor de leasing financiar; cum reclamanta nu a reintrat în posesia bunurilor date în leasing, conform art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal coroborat cu pct.6 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a acestuia, bunurile fiind considerate lipsă în gestiune, trebuia reținut că operațiunea reprezintă o livrare către sine, în conformitate cu art. 125¹ alin.(1) pct.16 din Codul fiscal cu consecința obligației de a emite autofactura până cel mai târziu în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a luat naștere faptul generator al taxei; cum reclamanta nu a procedat astfel, pe lângă TVA în sumă de 1.817.046 lei s-au calculat și majorările de întârziere aferente, de 940.951 lei.

Apărările intimătei S.C. BT S.A.

Prin concluziile scrise depuse în ședința de dezbateri asupra recursului, intimata a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Răspunzând la criticile formulate de recurentă, intimata a arătat că în speță nu se pune problema unei „neluări în calcul a legislației în materie”, ci a unei interpretări diferite a acesteia de către instanța de judecată.

Referitor la utilajul achiziționat de la S.C. R S.R.L., intimata a reiterat principalele argumente ale fondului, insistând îndeosebi asupra jurisprudenței CJUE care leagă acordarea dreptului de deducere a TVA de *intenția* de a utiliza bunul pentru desfășurarea operațiunilor taxabile iar nu derularea efectivă a unor operațiuni care să dea drept de deducere.

Și în privința motivului de recurs care combate rezolvarea curții de apel referitoare la valoarea rămasă de facturat, aferentă contractelor de leasing financiar reziliate, intimata reiterează argumentația cuprinsă în sentință, accentuând faptul că bunurile nerecuperate nu pot fi tratate ca fiind „livrate”; contractul, odată reziliat, nu poate da naștere niciunei prestări de servicii în ceea ce privește plățile financiare neachitate și, prin urmare, nu poate fi colectată TVA.

Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând sentința atacată prin prisma motivelor de recurs, a apărărilor din concluziile scrise, cât și sub toate aspectele așa cum permit dispozițiile art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este nefondat sub toate aspectele.

După cum rezultă din prezentarea obiectului cauzei de la pct.1 al acestor considerente, intimata-reclamantă S.C.BT S.A. a supus controlului de legalitate actele administrativ fiscale prin care recurenta– pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală a stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată în cuantum de 2.965.241 lei, reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente.

În esență, verificând activitatea SC BT S.A. pe perioada 1 noiembrie 2007 – 30 iunie 2011, organele fiscale au identificat două operațiuni al căror tratament fiscal a fost reconsiderat, respectiv:

- a fost anulat dreptul de deducere a TVA în sumă de 207.244 lei, aferentă achiziției unui utilaj pentru care furnizorul, persoană impozabilă, neînregistrată în scopuri de TVA potrivit art. 153 din Codul fiscal, a emis factură cu TVA, achitată integral de SC BT S.A. în calitate de cumpărător;
- s-a stabilit obligația de a colecta TVA suplimentară de 1.817.046 lei, pentru valoarea rămasă de facturat aferentă contractelor de leasing financiar pentru bunurile mobile nerecuperate odată cu rezilierea acestor contracte.

Curtea de apel a analizat judicios cele două categorii de operațiuni juridice din perspectiva efectelor fiscale în privința TVA, adoptând o concluzie corectă, însoțită de instanța de control judiciar.

Reevaluând ansamblul probator administrat în cauză pentru a răspunde punctual la criticile formulate de recurentă, Înalta Curte reține următoarele:

Referitor la anularea dreptului de deducere a TVA aferentă unui utilaj industrial

La data de 24 octombrie 2007, SC R SRL, în calitate de furnizor și SC BT S.A. în calitate de cumpărător, au încheiat contractul de vânzare –cumpărare nr. 1556/2007 având ca obiect vânzarea unei pompe de beton model S P114. La rândul său SC BT S.A. în calitate de finanțator a încheiat la data de 19 octombrie 2007 cu SC G SRL, în calitate de utilizator, contractul de leasing financiar nr. 10194 LE/2007 prin care s-a acordat acesteia din urmă posesia și folosința utilajului, întocmindu-se totodată un proces verbal de predare-primire între SC R SRL, în calitate de furnizor și SC G SRL 2004 SRL, în calitate de utilizator.

SC R SRL a emis factura nr. 543781/19 noiembrie 2007 în valoare de 1.090.756, pentru care TVA de 207.244 lei a fost

dedusă prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2007.

Organul de soluționare a contestației fiscale și-a argumentat soluția administrativă dintr-o dublă perspectivă: a considerat că în lipsa îndeplinirii formalităților de omologare, înmatriculare și înregistrare a utilajului în listele de inventariere nu s-a dovedit realitatea operațiunii și, în plus, furnizorul nefiind înregistrat ca plătitor de TVA s-a comis o fraudă, concluzionându-se în sensul că nu s-a demonstrat îndeplinirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere.

În cuprinsul art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data derulării operațiunilor, referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se arată că:

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

a) operațiuni taxabile”.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007. Potrivit alin.(1) lit.a) al acestui articol :

„(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la

art. 155 alin. (5)".

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, *dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile*, pentru exercitarea acestui drept, persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin (5) din legea fiscală. Astfel, după cum bine a reținut judecătorul fondului, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.

Contestând *realitatea* operațiunilor, de fapt recurenta nu neagă că intimata-reclamantă a dobândit dreptul de proprietate asupra utilajului în discuție și că apoi a transmis folosința acestuia utilizatorului SC G SRL; cu alte cuvinte, recurenta nu pune în discuție „sinceritatea” operațiunilor juridice enumerate anterior.

Întregul raționament al fiscoi s-a construit în jurul constatării că, din cauza unei presupuse fraude comise de furnizorul intimatei, în complicitate cu utilizatorul SC G SRL, anchetată de DIICOT, operațiunea de leasing financiar încheiată cu acesta din urmă nu a generat, în final, operațiuni care să dea drept de deducere.

Or, câtă vreme în sarcina intimatei nu s-a reținut nici un fel de implicare în fraudă, dimpotrivă, aceasta a sesizat organele de anchetă penală în momentul în care a observat primele indicii formându-se dosarul penal nr. 88/D/P/2008, nu i se poate refuza dreptul de a deduce TVA aferentă operațiunii, chiar dacă nu a mai obținut venituri din contractul de leasing financiar.

În acord cu prima instanță, Înalta Curte reține că intenția SC BT S.A. de a desfășura operațiuni taxabile cu echipamentul în discuție rezultă cu evidență din încheierea contractului de leasing și din predarea bunului către utilizator, aceste activități reprezentând obiectul său principal de activitate, ca instituție financiară nebanară.

Întreaga jurisprudență CJUE citată de instanța de fond în considerentele sentinței, indicată la pct. 2 al acestor considerente, conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul unei facturi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator din amonte.

În acest context, contrar susținerilor recurente, intimata trebuia să dovedească îndeplinirea condițiilor de formă și de fond pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, ceea ce aceasta a demonstrat, fiind în sarcina fiscoi să probeze implicarea sa în fraudă ori caracterul pur formal al operațiunii (lipsa unei baze economice reale).

Or, cum s-a arătat, nu există nici un element care să susțină o atare abordare.

De altfel, invocarea de către recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală în susținerea acestui motiv de recurs a hotărârii pronunțate de Curtea de Justiție a Comunităților Europene în cauza C-110/94 dintre Inzo și Belgia este lipsită de consistență pentru că, răspunzând întrebărilor preliminare formulate de instanța belgiană, curtea a statuat exact în sensul celor afirmate anterior, respectiv că dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică planificată nu a generat operațiuni care să dea

drept de deducere.

În fine, toate celelalte aspecte invocate în susținerea acestui motiv de recurs sunt nerelevante.

Împrejurarea că utilajul industrial nu a fost omologat și înmatriculat conform OMAI nr. 1501/2006 privind procedura înmatriculării, înregistrării, radierii și eliberării autorizației de circulație provizorie sau pentru probe a vehiculelor, ori faptul că nu a fost inventariat ca mijloc fix în patrimoniul SC BT S.A. nu pot avea vreo consecință juridică asupra dreptului de proprietate dobândit de intimată în temeiul facturii și al contractului de vânzare-cumpărare indicate în partea introductivă a acestor considerente.

În plus, intimata a demonstrat că tocmai din cauza furnizorului utilajului nu au putut fi efectuate formalitățile enumerate, acesta refuzând să-i prezinte documentele necesare, deși i-au fost solicitate, ceea ce a condus la sesizarea *DIICOT Referitor la TVA calculată pentru valoarea nefacturată, aferentă contractelor de leasing financiar reziliate*

Autoritățile fiscale au reținut că intimata a reziliat în perioada noiembrie 2007- iunie 2010 nu număr de 161 contracte de leasing încheiate cu persoane fizice și juridice, fără a intra în posesia bunurilor care au făcut obiectul respectivelor contracte și fără a emite autofaktură pentru valoarea rămasă de recuperat.

În esență, fiscul a considerat că bunurile nerecuperate reprezintă lipsă din gestiune care, din perspectiva TVA, a fost asimilată cu o „livrare către sine”, cu consecința obligativității colectării TVA pentru acele rate de leasing care urmau să fie facturate, în situația în care contractele de leasing nu ar fi încetat înainte de termen, din cauza nerespectării de către utilizatori a condițiilor

contractuale.

Această abordare a stării de fapt fiscale, s-a realizat prin prisma art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal și, mai ales, a pct.6 (6) din Normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la acest cadru normativ, indicat în actele administrativ fiscale atacate, prima instanță a stabilit cu temei că dispozițiile din normele metodologice – care reglementează în concret situația bunurilor mobile corporale din contractele de leasing financiar care se reziliază, considerându-le „lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului” în cazul în care nu sunt restituite acestuia în cel mult 30 de zile de la rezilierea contractului- exced prevederii din Codul fiscal în vederea aplicării căreia au fost adoptate. Stabilind că bunurile constatate lipsă în gestiune, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal nu conține nicio referire la bunurile nerestituite de utilizatorii din contractele de leasing, iar trimiterea pe care textul legal o face la alin.8 lit.a) – c) confirmă teza potrivit căreia „asimilarea” legală este indisolubil legată de ideea de culpă. Or, necontestat, după rezilierea contractelor de leasing, intimata a acționat consecvent pentru recuperarea bunurilor mobile, inclusiv pe calea procedurilor de executare silită, însă demersurile sale au fost obstaculate de practica unor utilizatori care prin diverse mijloace au tergiversat restituirea. Această stare de fapt a împiedicat-o pe intimată să obțină venituri de pe urma bunurilor respective și, în plus, a înregistrat costuri importante aferente procedurilor de recuperare.

În acest context, corect punctat de judecătorul fondului, este nejustificat procedeul fiscului de a stabili în sarcina intimatei TVA în cuantum de 1.817.046 lei, deși SC BT S.A. nu

poate fi ținută responsabilă pentru refuzul abuziv al utilizatorilor de a-i restitui bunurile.

Distinct de această argumentație axată pe reglementările naționale în vigoare la momentul derulării operațiunilor analizate, este deosebit de relevantă împrejurarea că începând cu data de 1 ianuarie 2013 a fost abrogat art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal (prin OG nr.15/2012) iar prin HG nr.1071/2012 pentru modificarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 au fost eliminate normele corespunzătoare acestuia.

Această schimbare de optică a legiuitorului național a fost generată de declanșarea procedurii de infringement de către Comisia Europeană la adresa României pentru modul în care au fost transpuse în legislația națională prevederile art. 16 și 18 din Directiva a 6-a privind TVA, instituția europeană reținând că *„nu poate avea loc nicio prestare de servicii în ceea ce privește plățile financiare neachitate și (...) nu poate fi colectată TVA pentru ratele ulterioare rezilierii contractelor de leasing”*.

În fine, jurisprudența invocată de curtea de apel la acest punct, deși vizează cazul furtului de bunuri, este pertinentă din perspectiva inexistenței obligației de a colecta TVA, situația utilizatorului care deține în mod abuziv posesia bunului, fiind similară din perspectivă fiscală.