

**ROMÂNIA**  
**CURTEA DE APEL TIMIȘOARA**  
**SECȚIA CONTENCIOS**  
**DOSĂR NR.**

**DECIZIA CIVILA NR. 807**  
**ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN 2011**  
**PREȘEDINTE :**

**JUDECĂTOR :**  
**JUDECĂTOR :**  
**GREFIER :**

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad împotriva sentinței civile nr...../2010 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr. ....../...../2010 în contradictoriu cu intlmata-reclamanta SC X SRL Arad, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în încheierea de ședință din 12 mai 2011, care face parte integrantă din prezenta hotărâre, când, din lipsă de timp pentru deliberare, pronunțarea asupra recursului s-a amânat pentru 05.2011.

**CURTEA**

*Deliberând asupra recursului de față constată următoarele:* Prin acțiunea în contencios administrativ înregistrată la Tribunalul Arad la 11 martie 2010, reclamanta SC C SRL a chemat în judecată pe pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând instanței anularea în parte a deciziei de impunere nr. ....../24.11.2009, emisă de pârâtă pentru suma de xxxxx lei, reprezentând TVA și accesoriile acesteia, și în parte raportul de inspecție fiscală nr. ....../11.2009, întocmit de aceeași pârâtă, pentru sumele de mai sus și anularea deciziei nr. ....../04.03.2010, emisă de pârâtă, prin Biroul Soluționare Contestații, în partea privitoare la soluționarea contestației reclamantei împotriva deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală identificate mai sus, pentru debitele menționate, cu cheltuieli de judecată.

În motivare s-a arătat că organele de inspecție fiscală au verificat TVA pentru perioada 01.09.2008 - 30.04.2009, prilej cu care au stabilit că singurele bunuri mobile identificabile în hala de producție și care ar putea fi utilizate de petentă în continuare în scopul desfășurării activității și într-o altă locație sunt în sumă totală de xxxxxx lei, conchizând că din suma totală de xxxxx lei, reprezentând imobilizări în curs, care se găsesc în soldul contului xxxxxxxx la data de 30.04.2009, diferența în sumă de xxxxxxxx lei reprezintă valoarea unor bunuri și servicii care au fost puse la dispoziție gratuit altor persoane, operațiune care este asimilată livrărilor de bunuri, respectiv prestărilor de servicii efectuate cu plata.

Cu ocazia controlului efectuat s-a arătat însă că prevederile menționate în actul de control nu sunt aplicabile în cazul petentei devreme ce nu a intermediat o prestare de servicii, pe de altă

parte nu s-a verificat în ce măsură s-a dedus TVA la momentul achizițiilor, întrucât facturile respective au fost emise și înregistrate înainte de perioada controlului și de vreme ce s-a evidențiat că nu pot fi identificate faptic

bunurile nu se poate susține nici că au fost puse în mod gratuit la dispoziția altei persoane și, în consecință reclamanta nu datorează TVA colectată suplimentar în sumă de 14.381 lei și majorări de întârziere.

Cât privește faptul că s-a stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de 1290 lei, asupra bazei de impozitare de xxxxx lei, reprezentând valoarea livrărilor pentru care nu se justifică scutirea documentelor prev. la art. 2 alin. 2 din OMEF nr. 242/2007, a arătat că factura de export nr. ....../17.10.2008, în valoare de 1.797,92 euro (6788 lei) cu TVA scutită, cu drept de deducere, împreună cu unul dintre documentele menționate la textul mai sus menționat la lit. b justifică scutirea de TVA și nu este relevant că pe documentul CMR nu s-a aplicat semnătura și ștampila destinatarului, cu atât mai mult cu cât a fost îndeplinită și condiția de la lit. a, importantă fiind, în acest context, ștampila autorității vamale din Ucraina, fapt necontestat de organele de control, așadar reclamanta nu datorează TVA colectată suplimentar în sumă de xxxxxx lei.

Pe de altă parte, a arătat că are dreptul la deducerea sumei de 48 lei aferentă facturii nr. ....../09.2008 față de dispozițiile art. 145 din Codul fiscal, și că are dreptul la deducerea sumei de xxxxx lei, reprezentând TVA pentru transportul cuprins în baza de impozitare la import, în ceea ce privește transporturile efectuate și facturate de către SC Asolo Group SRL și SC Paomi Tour SRL fiindcă prestările de servicii (achiziții de servicii de transport internațional pentru importurile de mărfuri), sunt operațiuni scutite de taxă conform art. 143 alin. 1 lit. d din Legea nr. 571/2003, fiind direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din acest act normativ, prezentând organelor de inspecție fiscală DVI și documentele CMR.

Reclamanta a mai menționat că a dedus TVA în sumă de xxxx lei, reprezentând servicii de transport de mărfuri efectuate pe ruta România - Italia și Italia - România, facturate de diverse societăți din țară care nu sunt aferente operațiunilor taxabile în sensul că aceste transporturi nu sunt însoțite de documente CMR și acte de însoțire a mărfii care să dovedească că transporturile au fost efectuate în legătură cu bunurile achiziționate sau livrate de reclamantă, iar facturile de transport nu pot fi justificate că au fost efectuate pentru petentă, fiind efectuate pe relația Italia - Ucraina, iar pentru bunurile ce fac obiectul contractului nr. 2/2002, încheiat cu firma din Ungaria și care implică achiziții, respectiv livrări de bunuri intracomunitare, costul transportului de la sediul societății din Italia în Arad și din Arad în Italia nu este în sarcina G SPA dacă părțile au convenit altfel și facturile de transport au fost emise pentru petentă.

A mai susținut că investițiile efectuate în hala proprietatea SC G SRL constau în lucrări de reparații și întreținere a clădirii închiriate, clădirea nu a fost construită și nici transformată, efectuându-se doar reparații, prin urmare ajustarea TVA cu suma de 11.785 lei în favoarea statului nu este legală.

*Prin întâmpinare*, pârâta a solicitat în prealabil trimiterea dosarului la Curtea de Apel Timișoara, invocând excepția de litispendență în temeiul art. 163 Cod procedură civilă, ce a fost soluționată de către instanță, potrivit celor consemnate în încheierea ședinței publice din 11 mai 2010, mai apoi cerând și respingerea acțiunii, susținând că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect TVA colectată suplimentar în sumă de xxxxxx lei, în contextul legislației aplicabile, deoarece în condițiile în care bunurile în sumă de xxxxxx lei nu au putut fi identificate faptic, nu au fost supuse inventarierii la data de 31.12.2008 și prin urmare, corect și legal inspecția fiscală a considerat că acestea au fost puse la dispoziția altor persoane cu titlu gratuit, operațiune care este asimilată livrărilor de bunuri, respectiv prestărilor de servicii efectuate cu plată.

Referitor la suma de xxxx lei, reprezentând TVA suplimentar calculată asupra bazei de impozitare de xxxxxx lei, a arătat că nu se justifică scutirea cu documentele de care s-a prevalat reclamanta în condițiile în care documentul de export *nu-i* este certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, iar documentul de transport CMR nu poartă semnătura și ștampila destinatarului, astfel că în mod întemeiat a acordat drept de deducere pentru sumele de xxx și xxx lei cu același titlu, față prevederile art. 46 alin. 1 din Normele Metodologice de Aplicare a Legii nr. 571/2003.

Cu privire la suma de xx lei, reprezentând TVA aferentă achizițiilor la care s-a făcut referire în raport, a susținut că societatea a încălcat prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din Codul fiscal, fiind nefondate criticile și pentru suma de xxx lei cu același titlu, pentru că reclamanta nu a refacturat cheltuielile cu apă și energie către chiriași, iar organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat exercitarea dreptului de deducere și dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor de transport internațional, serviciile în discuție întrunind condițiile de scutire de TVA, cât timp furnizorii au emis facturile înscriind și TVA aferente în acestea. A mai apreciat că reclamanta nu poate exercita același drept nici pentru suma de xxxxx lei, aferentă achizițiilor reprezentând servicii de transport de mărfuri care nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății verificate și, deși societatea a susținut că lucrările de la SC G SRL sunt lucrări de reparații și întreținere nu a probat cu documente cele susținute.

*Prin sentința civilă nr...../2010 Tribunalul Arad* a admis în parte acțiunea în contencios administrativ fiscal exercitată de reclamanta SC X SRL Arad împotriva pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, a anulat în parte decizia de impunere nr. ....../24.11.2009, emisă de pârâtă pentru suma de xxxxx lei, reprezentând impozit principal și xxxxxx lei, reprezentând accesorii aferente și în parte raportul de inspecție fiscală nr. ....../11.2009, întocmit de aceeași pârâtă, pentru aceleași sume; a anulat în parte decizia nr. ....../03.2010, emisă de pârâtă, prin Biroul Soluționare Contestații, în partea privitoare la soluționarea contestației reclamantei împotriva deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală identificate mai sus, pentru debitele menționate și a obligat pârâta să plătească reclamantei 5275 lei reprezentând cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această hotărâre, prima instanță, analizând actele și lucrările dosarului a reținut în fapt că reclamanta a fost supusă unei inspecții fiscale, având ca obiect verificarea tematică a TVA, ca urmare a depunerii de către aceasta a deconturilor cu suma negativă de TVA cu opțiune de rambursare, cu control ulterior, inspecție ce a fost consemnată în registrul unic de control al agentului verificat seria A nr. .... la poziția nr. ....../06.2009, întocmindu-se raportul de inspecție fiscală din 24.11.2009, cuprinzând concluziile aferente inspecției realizate și alte constatări, făcându-se și mențiunile referitoare la discuția finală cu contribuabilul, iar în urma inspecției fiscale menționate s-au stabilit obligații suplimentare în sarcina reclamantei, respectiv un debit suplimentar în sumă de xxxxx lei la o bază impozabilă stabilită suplimentar de xxxxx lei pentru perioada 01.09.2008 -30.04.2009, reprezentând TVA suplimentar, din care xxxxx lei colectată suplimentar și respectiv xxx lei dedusă eronat, la care s-au calculat de către organele fiscale și majorări TVA pentru perioada 28.10.2008 - 24.11.2009 în sumă de xxxxx lei, în raport cu o bază impozabilă stabilită suplimentar de xxxxx lei.

Totodată, reclamantei i s-a aplicat amenda conform Legii nr. 82/1991, de xxx lei, suma totală de plată stabilită fiind aceea de xxx lei, emițându-se pe cale de consecință și decizia de impunere nr. ....../11.2009, împotriva căreia, ca și a

raportului de inspecție fiscală, reclamanta a formulat contestație reprezentând plângere prealabilă potrivit art. 7 din Legea nr. 554/2004, prin care au fost atacate și acte ce nu fac obiectul judecății de față, aceasta fiind respinsă prin decizia nr. ..../.....03.2010, emisă de pârâtă.

Față de starea de fapt reținută mai sus, instanța a constatat că acțiunea reclamantei este în parte întemeiată.

Astfel, în contextul probațiunii cu înscrisuri administrată atât de către reclamantă, cât și de către pârâtă în cauza de față, avându-se în vedere susținerile acțiunii introductive de instanță și respectiv apărările în fond ale pârâtei din întâmpinarea depusă la dosarul cauzei, pentru lămurirea stării de fapt în mod neîndoielnic, în sensul art. 201 Cod procedură civilă, instanța a încuviințat efectuarea unei expertize judiciare contabile fiscale având drept obiectiv stabilirea de către expert a împrejurării dacă reclamanta, societate comercială datorează suma de xxxxx lei, reprezentând TVA stabilită de organele fiscale și accesoriile aferente acesteia, potrivit celor consemnate în încheierea din 11 mai 2010.

Expertul desemnat, B.P, având și dubla calitate de consultant fiscal, a concluzionat că față de suma aflată în litigiu, de xxxxx lei și accesoriile aferente acesteia, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat suma de xxxxx lei, reprezentând impozit principal și respectiv xxxx lei, reprezentând accesorii, iar în urma obiecțiilor formulate de către pârâtă, privitor la raportul de expertiză contabilă fiscală, a adus nuanțări acestor concluzii, reconsiderându-și punctul de vedere privitor la suma de xx lei, vizată de către inspecția fiscală, aferentă achizițiilor conform facturii nr. ....../09.2008, emisă de SC F SRL, menținându-și însă celelalte concluzii inițial formulate, fiind aduse precizări și referitor la accesorii, reconsiderate de către expert la suma de xxxxx lei față de cele inițial menționate în expertiză.

Concluziile raportului de expertiză au fost însușite de instanța de judecată, fiind considerate în acord cu dispozițiile legale aplicabile în materiile, fiind supuse dezbaterilor contradictorii, în condițiile în care pârâta ar fi trebuit să stabilească măsuri vizând declanșarea procedurilor de inventariere dacă s-a apreciat că există diferență între soldul scriptic și cel faptic al contului 231.01, iar nu să stabilească lipsa în gestiune numai pe baza declarației contabilului societății, cu precizarea că, după încheierea inspecției fiscale contul a fost inventariat de către o comisie de inventar constituită de către administratorul societății, ce a relevat faptul că nu există nici o diferență între soldul scriptic și cel faptic al contului menționat, neevidențându-se nici un minus de gestiune, așa încât temeiul de drept de care s-a prevalat pârâta cu prilejul inspecției fiscale respectiv 128 alin. 4 lit. d din Legea nr. 571/2003, este eronat, câtă vreme lipsa în gestiune poate fi stabilită doar de către Comisia de inventariere instituită în mod legal potrivit art. 7 alin. 1 din Legea contabilității raportat la pct. 6 alin. 1 din OMFP nr. 2861/2009.

În ceea ce privește operațiunile de export la care au făcut referire părțile îttigante, instanța a conchis că acestea au fost dovedite într-o măsură suficientă, iar operațiunea menționată beneficiază de scutirea de TVA, în condițiile în care, pentru ca un exportator să beneficieze de scutirea de TVA de livrare (art. 143 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), legislația aplicabilă impune prezentarea facturii care să conțină informațiile de la art. 155 alin. 5 din același cod și care să ateste realizarea exportului, iar prin Ordinul nr. 2421/2007, emis de Ministerul Economiei și Finanțelor, s-a prevăzut că factura trebuie să conțină informațiile de la textul de lege mai sus menționat, sau dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației

vamale de export impun scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. 1 lit. a din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, justificată astfel de către exportator: ^ ^

În concret, s-a reținut că reclamanta a justificat exportul contestat de către parată prin factura depusă la dosarul cauzei nr. ....../10.2008 în care sunt menționate datele cerute la art. 155 alin. 5 din Codul fiscal și contractul de lucru în lohn nr. 2/IM07 încheiat cu firma din Ucraina, reclamanta mai prezentând în plus și CMR - ui pentru transport, precum și declarația vamală în cauză cu vizele necesare nr. ...., realizată la vama Ucraina și care se referă la aceeași marfă din factură și nu în ultimul rând, declarația vamală de export nr. ....../10.2008, cu viza Vămii Arad.

Cât privește suma de xxxxx lei, reprezentând TVA, pentru care nu s-a acordat drept de deducere expertul a constatat în mod corect, că din aceasta reclamanta are dreptul la deducere pentru suma de xxxxx lei cu acest titlu, în condițiile în care, potrivit cap. XIV art. 159 din Codul fiscal coroborat cu pct. 81<sup>1</sup> alin. 2 din HG nr. 1579/2007, organele de control fiscal au obligația să permită deducerea TVA în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. 5 din Codul fiscal, sau/și acestea sunt incorecte dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective sunt corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.

În speță, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au susținut că facturile din anexa 7 care conțin TVA de colectat de la transportatori sunt incorect întocmite deoarece transporturile respective sunt aferente bunurilor importate și fiind cuprinse în baza de impozitare a importatorului sunt scutite de TVA pentru suma de xxxxx lei, puteau fi operate corecturile necesare prin emiterea unei facturi cu minus și apoi a uneia corecte, ori inspecția fiscală a exclus de la deducere această sumă chiar și după efectuarea corecturilor necesare cu transportul, reclamanta rămânând cu o sumă în minus la deductibil deoarece factura cu minus stornează încă o dată taxa pe valoare adăugată deductibilă. Prin urmare, instanța a reținut că suma în discuție și penalitățile aferente trebuie anulate fiindcă bugetul a încasat necuvenit acest TVA de la transportator care la rândul-i a colectat din eroare acest TVA de la reclamantă.

Cu privire la suma de lei și accesoriile aferente, s-a considerat că expertul a evidențiat în mod justificat transporturile din anexa 8 din raportul de inspecție fiscală, ca fiind strâns legate de obiectul de activitate al reclamantei, având așadar drept de deducere a TVA în temeiul prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a din Codul fiscal, în contextul în care la anexa menționată s-a strecurat o eroare materială, în sensul că s-a făcut o inversare între facturile care reflectau transport de marfă și cele care reflectau transport fără marfă, făcându-se rectificarea că factura nr. xxx/12.2008 cu valoare a TVA de xx lei, se scoate din prima parte a tabelului și se trece în a doua, deoarece reprezintă un transport în goi. Totodată, factura nr. xxxx/02.2009, cu valoare a TVA de xxx lei se scoate din partea a doua a tabelului și se introduce în prima parte, deoarece reprezintă un transport de marfă, iar în ceea ce privește factura de transport nr...../10.2008 cu o valoare a TVA de xxx lei, din documentele anexate a rezultat că reclamanta este furnizor, beneficiar fiind firma ..... Alitoni, din al doilea CMR rezultând că punctul de plecare a fost Airex Import -Export Italia, având ca destinatar LLC Premium Star Ucraina cu via Arad, unde s-au încărcat bunuri conform facturii atașate la factura de transport menționată, destinatarul transportului fiind societatea menționată în calitate de subcontractant al reclamantei și, conform înțelegerii părților aceasta din urmă s-a obligat să plătească contravaloarea transportului.

În ceea ce privește factura de transport nr. ....../10.2008, cu valoare a TVA de ..... lei, s-a atașat acesteia factura nr. ....../2008 din care rezultă că reclamanta, beneficiarul fiind B Ungaria, acest beneficiar ca marfa să nu fie livrată în Ungaria ci în Italia la firma G SPA, documentul CMR anexat confirmând ruta România - Italia, situația fiind similară și pentru facturile de transport nr. ....../11.2008 și respectiv nr. ....../02.2009, în vreme ce pentru facturile cu o valoare a TVA de xxxx lei nu s-au atașat documente justificative pentru că transporturile respective s-au făcut fără încărcătură dar în interesul prestatorilor se servicii.

În fine, referitor la suma de xxxxx lei, reprezentând ajustarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor bunuri de capital în sumă de xxxxx lei, s-a reținut că nu sunt aplicabile dispozițiile art. 149 alin. 3 lit. a din Codul fiscal, ci cele ale art. 149 alin. 1 lit. a din același cod, în condițiile în care la expirarea contractului de închiriere încheiat cu SC G SRL s-a încheiat un alt contract de comodat valid cu data de 01.01.2009 pentru o perioadă de 5 ani, iar în conformitate cu dispozițiile art. 24 alin. 1 și alin. 11 lit. c din Legea nr. 571/2003, reclamanta este în drept să-și amortizeze activele fixe care au îmbunătățit funcționalitatea halei închiriate pe perioada contractului de închiriere, amortizarea calculându-se pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe închiriate, prin urmare activele fixe în sumă de xxxxx lei au fost amortizate integral, astfel că la data de 31.03.2009 soldul contului 2120 era 0, cu 7 luni mai înainte de inspecția fiscală, pârâta stabilind un impozit suplimentar prin ajustarea TVA la o situație inexistentă.

În raport cu cele reținute, s-au considerat ca fiind neîntemeiate apărările în fond ale pârâtei din întâmpinarea depusă la dosarul cauzei, fiind înlăturate de către instanță, ca și obiecțiunile formulate de către această parte litigantă la raportul de expertiză contabilă fiscală. În plus, în condițiile în care raportul de expertiză s-a considerat a fi lămuritor în ceea ce privește starea de fapt, iar concluziile sale se circumscriu prevederilor legale în materie, s-a reținut că pârâta nu a solicitat o eventuală întregire a expertizei și nici o expertiză contrarie, în sensul dispozițiilor art. 212 alin. 1 Cod procedură civilă, în combaterea concluziilor lucrării de specialitate efectuate în cauză.

Prin urmare, s-a considerat că reclamanta a fost prejudiciată în drepturile sale legitime în sensul prevederilor art. 1 alin. 1 și art. 2 alin. 1 lit. a din Legea nr. 554/2004, astfel că și decizia pe care pârâta a emis-o în cadrul procedurii prealabile, în soluționarea contestației reclamantei, este neîegală, astfel că, în raport cu dispozițiile art. 18 din Legea nr. 554/2004, instanța a admis în parte acțiunea reclamantei, a anulat în parte decizia de impunere nr. ....../11.2009, emisă de pârâtă pentru suma de xxxxx lei, reprezentând impozit principal și xxxxx lei, reprezentând accesorii aferente, și în parte raportul de inspecție fiscală nr. ....../11.2009, întocmit de aceeași pârâtă, pentru aceleași sume, anulând în parte și decizia nr. xxxx/03.2010, emisă de pârâtă, în ceea ce privește soluționarea contestației reclamantei împotriva deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală identificate mai sus, pentru debitele menționate.

*Împotriva acestei sentințe a declarat recurs în termen legal pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, solicitând admiterea recursului și modificarea în sentinței, în sensul respingerii în totalitate a acțiunii reclamantei, pentru următoarele motive:*

I. Recurenta reiterează excepția de litispendență, în opinia sa, greșit respinsă de către instanța de fond, întrucât sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 163 C. proc. civ, motivat de faptul că, pe rolul aceleiași instanțe se află dosarul

nr...../2010, prin care se solicită anularea aceleiași decizii nr...../2010, de soluționare a contestației administrative, și având în vedere că reclamanta a formulat două contestații soluționate prin aceeași decizie iar disjungerea nu este posibilă. Aceasta deoarece una din cele două contestații vizează TVA stabilită suplimentarea? cealaltă impozitul pe profit, însă ambele se referă la aceleași operațiuni pentru care reclamanta deține doar fotocopiile facturilor, impunându-se soluționarea celor două cauze împreună, pentru o mai bună administrare și valorificare a probelor.

II.Referitor la cererea privind anularea raportului de inspecție fiscală, arată că se impunea respingerea acesteia ca inadmisibilă, față de prevederile art. 85-87 C.

proc. fisc și ale art.106 și 106.1 - 106.4 din Normele metodologice de aplicare,

aprobate prin HG nr.1050/2004, precum și ale art.205 din C. proc. fisc, coroborate cu

cele ale Ordinului nr.72/2006, care prevăd posibilitatea de a contesta doar decizia de

impunere, arătându-se că numai aceasta reprezintă titlu de creanță, care devine

executoriu și care produce efecte juridice, RIF-ul cuprinzând doar constatările faptice

și legale ale inspecției, ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere.

III.Cu privire la expertiza efectuată în cauză, arată că admiterea acestei probe nu avea suport legal, în condițiile în care, conform Hotărârii nr.13/19.03.2008 pentru

aprobarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale, cadrul profesional îl

reprezintă expertiza fiscală și nu cea „contabilă”, dispusă de instanță, iar prin

neprecizarea obiectivelor în cuprinsul raportului de expertiză, aceasta nu

îndeplinește condițiile unei expertize fiscale chiar dacă expertul are și calitatea de

consultant fiscal. Mai arată că potrivit aceluiași act normativ, opiniile și concluziile

expertului trebuie formulate cu precizarea temeiului legal, or, în speță, expertul nu a

procedat în consecință și a formulat o recomandare de îndrumare către reclamantă la

fila 10 din raportul de expertiză, luând în considerare unele documente ne reprezentate

organului fiscal, denaturând starea de fapt fiscală.

IV. Cu privire la fondul cauzei, recurenta invocă dispozițiile art 304 pct. 7 și 9 C. proc. civ, respectiv, motivarea necorespunzătoare și greșita interpretare a legii cu privire la următoarele aspecte:

1. Referitor la suma de *xxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar, aferentă unor bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă în conturile de imobilizări și care nu au putut fi identificate fizic, s-a reținut că imobilizările în sumă de xxxx lei, înregistrate în evidența contabilă la data de 30.04.2009 la soldul debitor al contului 231.01 „ Alte imobilizări în curs”, nu au fost supuse inventarierii faptice efectuate la data de 31.12.2008, în sensul că nu au fost întocmite de către comisia de inventariere listele de inventariere pe fiecare obiectiv de investiții și până la data controlului efectuat, acestea nu au fost recepționate. Bunurile respectiv lucrările de natura imobilizărilor în curs nu au putut fi identificate*



faptic, starea fizică a halei de producție închiriată de la S.C. X S.R.L. în baza contractului de închiriere ...../.....1999 fiind mult degradată și nerefiectând efectuarea unor investiții, iar în hala de producție nu se mai desfășoară nici o activitate din 01.10.2008, contractul de închiriere fiind reziliat începând cu data de 01.01.2009. S-a subliniat că, din explicațiile reprezentantului societății a rezultat că doar pentru o parte din achiziții poate fi identificat scopul și locul acestora respectiv în hala închiriată de la S.C. X S.R.L. și apartamentele societății din zona Intim, precum și faptul că acestea nu au fost inventariate faptic la data de 31.12.2008 din lipsă de personal tehnic.

Organele de inspecție fiscală au determinat că, din suma totală de xxxxx lei reprezentând immobilizări în curs bunurile mobile identificabile la hala de producție pentru care a fost reziliat contractul de închiriere și care ar putea fi utilizate de

societate în continuare în scopul desfășurării activității și într-o altă locație sunt în suma de xxxxx lei (rafturi magazie în sumă de xxxx lei și cameră video de supraveghere poartă cu televizor în valoare de xxxxx lei) și că suma de xxxx lei a fost cuprinsă ca bază de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de către alte organe de inspecție fiscală din cadrul AIF Arad cu ocazia unei alte verificări a taxei pe valoarea adăugată. Ca urmare, din suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând imobilizări în curs care se găsesc în soldul contului 231.01 la data de 30.04.2009 diferența în sumă de xxxx lei ( xxxxx lei -xxxx lei - xxxxxxxx lei ) reprezintă valoarea unor bunuri și servicii puse la dispoziția gratuită altor persoane, operațiune asimilată livrărilor de bunuri respectiv prestărilor de servicii efectuate cu plată și au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de xxxxxx lei prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare de xxxxxx lei, conform dispozițiilor art.128 alin.4 și 8 din C. fiscal și art.129 alin.4 din același act normativ.

Recurenta combate și susținerile reclamantei referitoare la acest aspect, arătând că dispozițiile pct.7 alin.5 din HG nr.44/2004, invocate de aceasta, nu sunt incidente în cauză întrucât se referă la aplicarea prevederilor art.129 alin.3 lit.e din Codul fiscal și nu la cele ale art.129 alin.4 din același cod, pentru care nu există norme de aplicare. În ceea ce privește argumentul că imobilizările respective nu și-au încetat existența, recurenta subliniază rezilierea contractului de închiriere a halei de producție începând cu data de 01.01.2009, precum și faptul că investițiile în sumă de xxxxx lei nu se regăsesc în listele de inventariere la data de 31.12.2008, iar hala de producție este mult degradată nereflectând asemenea investiții. Aceasta mai arată că reclamanta nu probează cu documente că TVA înscrisă în facturile aferente nu ar fi fost dedusă, și că prevederile art.128 alin.8 lit.b din C. fiscal nu sunt aplicabile în cauză, câtă vreme aceasta nu a dovedit că investițiile ar constitui bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate încă înainte de punerea în funcțiune a investiției și nu a făcut dovada îndeplinirii în mod cumulativ a condițiilor care să conducă la justificarea încadrării operațiunii ca operațiune neimpozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, conform art. 65 din Codul de procedură fiscală care prevede că contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. Față de argumentul instanței de fond, că respectivul cont ar fi fost inventariat de o comisie ce nu a constatat diferențe între soldul scriptic și cel faptic, arată că acest inventar nu reflectă realitatea, iar comisia de inventariere a fost constituită după finalizarea controlului.

2. Cu privire la *suma de xxxx lei reprezentând TVA calculată suplimentar asupra bazei de impozitare de xxxxx lei ca valoare a livrărilor de bunuri pentru care nu se justifică scutirea cu documentele prevăzute la art.2 alin.2 din OMEF nr. 2421/2007*, arată că argumentele instanței potrivit cărora reclamanta a dovedit operațiunile de export într-o măsură suficientă, nu pot fi primite în condițiile în care aceasta nu a respectat dispozițiile menționate, date în aplicarea art.143 alin.1 lit.a din C. fiscal, în sensul că documentul de export MRN nr. ....../10.2008 nu poartă certificarea biroului vamal de ieșire din spațiul comunitar, respectiv, semnătura și ștampila destinatarului, care să certifice faptul că bunurile au părăsit comunitatea, însăși reclamanta indicând inexistența acestora dar arătând că faptul este irelevant atât timp cât există ștampila autorității vamale din Ucraina însă, nu face dovada acestei ștampile, documentul prezentat fiind ștampilat doar de Biroul Vamal Arad. Mai mult, din adresa nr...../07.2009 emisă de Direcția regională pentru Accize și operațiuni vamale Cluj - Biroul Vamal Hamleu, rezultă că documentul menționat nu figurează în Registrul de export.

3. În ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând TVA aferentă unor achiziții ce nu au fost destinate operațiunilor taxabile, pentru care nu s-a acordat drept de deducere, conform art.145 din C. fiscal, arată că facturile aferente sibir<sup>8</sup> reprezintă utilități, adică energia electrică și apa consumate în hala închiriată de Ș6 Brumat SRL care, potrivit contractului de închiriere sunt suportate de chiriaș<sup>^^</sup> reclamanta nu a refacturat chiriașului contravaloarea acestora, având obligația de a recupera cheltuielile de această natură.

4. În legătură cu suma de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societatea aferentă unor servicii de transport internațional de mărfuri pentru care prestatorul nu a aplicat scutirea de taxă pe valoarea adăugată, menționează că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei aferentă unor achiziții de servicii de transport internațional pentru importurile de mărfuri, transporturi efectuate și facturate de către S.C. A S.R.L. și S.C. P S.R.L, și arată că aceste operațiuni sunt scutite de taxă, potrivit art.143 alin.1 lit.d din C. fiscal, întrucât sunt direct legate de importul de bunuri, valoarea lor fiind inclusă în baza de impozitare, conform prevederilor art.139.din același act normativ. În acest sens, a arătat că societatea a prezentat organelor fiscale documentele justificative, precum și facturile emise de prestatorii serviciilor de transport internațional, care conțin informațiile prevăzute de art.155 alin.5 C.fiscal, astfel că, fiind îndeplinite condițiile art.5 lit.a din OMEF nr.2421/2007, pentru aceste operațiuni nu se datorează TVA la transportator, iar la beneficiar taxa nu se deduce, conform prevederilor pct.58 alin.1 din HG nr.44/2004.

Mai arată că reclamanta face confuzie între dreptul de deducere a TVA aferentă transportului de mărfuri importate care a fost cuprins în baza de impozitare în vamă, pentru care organele de inspecție fiscală au acordat exercitarea dreptului de deducere și dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor de transport internațional pentru importurile de mărfuri, pentru care, în mod corect, nu s-a acordat dreptul de deducere întrucât serviciile respective întrunesc condițiile de scutire de taxă pe valoarea adăugată astfel cum s-a menționat mai sus or, furnizorii au emis facturile înscriind taxa pe valoarea adăugată aferentă în acestea. De asemenea, s-a precizat că, transportul aferent mărfurilor importate fiind inclus în baza de impozitare în vama, taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost dedusă odată în baza declarațiilor vamale de import și încă odată în baza facturilor emise cu taxă pe valoarea adăugată de transportatori, societatea neavând dreptul de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de doua ori pentru același serviciu.

5. Referitor la suma totală de xxxxx lei reprezentând TVA dedusă de către societate aferentă unor achiziții de servicii de transport internațional efectuate pe ruta România - Italia și Italia - România facturate de societăți din România și care nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale reclamantei, conform art.145 lit.a C. fiscal, precizează că societatea a dedus această taxă aferentă achizițiilor reprezentând servicii de transport de mărfuri efectuate pe ruta România - Italia și Italia - România, facturate de diverse societăți din țară, însă aceste transporturi nu au fost însoțite de documente justificative cu ocazia controlului, respectiv CMR și acte de însoțire a mărfii care să dovedească faptul că transporturile au fost efectuate în legătură cu bunurile achiziționate sau livrate de reclamantă.

Din nota explicativă dată de reprezentantul societății cu ocazia controlului a rezultat că facturile de transport nu pot fi justificate că au fost efectuate pentru reclamantă, în realitate acestea rezultând din relația dintre S.C. G SPA Italia și L. Ucraina iar pentru bunurile care fac obiectul

contractului nr. xxx/04.2002 încheiat cu firma B Budapesta și care implică achiziții respectiv livrări de bunuri direct din/în Italia, costul transportului de la sediul Grisport SPA (Italia) în România (Arad ) și din România (Arad) la sediul G SPA / (Italia) este în sarcina G SPA (Italia), conform clauzei contractuale prevăzute în acest sens - iar explicațiile reclamantei, potrivit cărora firmele transportatoare s-au oprit în Arad, fie pentru încărcare, fie pentru descărcare nu au suport legal în acest context

6. Cu privire la *suma de XXXX lei reprezentând ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de xxxx lei*, recurenta arată că în luna martie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă respectiv în contul 212.0 "Alte construcții", intrări de bunuri de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de xxxxxx lei rezultate din lucrările de investiții în curs efectuate la hala de producție închiriată de la S.C. G S.R.L., în baza contractului de închiriere ...../07.1999, investiții înregistrate inițial în contul 231.01 "Alte imobilizări în curs". Tot în luna martie 2009, societatea a înregistrat scoaterea din evidență a bunurilor de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de xxxxxx lei pe motivul rezilierii contractului de închiriere, așa după cum rezultă din nota explicativă dată de reprezentantul contabil al reclamantei.

În speță, se arată că, potrivit Anexei nr. 3 la RIF, reclamanta a transmis prin fax către SC G SRL, la data de 01.2009, o scrisoare prin care o înștiințează pe aceasta asupra dorinței de reziliere a contractului de închiriere a halei, cu data de 01.01.2009 și, față de acordul scris din aceeași dată al chiriașului, rezultă că bunul care a făcut obiectul închirierii a fost restituit proprietarului, contractul de închiriere fiind reziliat din 01.01.2009.

Invocând prevederile art.149 alin. (4), lit. d) din Codul fiscal, precum și cele aferente ale pct.54, alin.(3) din HG nr.44/2004, inclusiv cu privire la ajustarea taxei deductibile, având în vedere faptul că bunul care a făcut obiectul închirierii, pentru care reclamanta a efectuat înregistrări contabile în luna martie 2009, a fost restituit proprietarului în luna ianuarie 2009, recurenta arată că organele de control au procedat la ajustarea TVA aferentă investiției în valoare de xxxxxx lei, la suma de xxxxxx lei la data efectuării achizițiilor, perioada de ajustare fiind de 5 ani cu începere de la data de 01.01.2009, conform art 149 alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 și art. 149, alin.(3), lit.a) din Legea nr.571/2003, iar obligația ajustării dreptului de deducere a taxei intervine în momentul în care bunul de capital și-a încetat existența, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului, o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă de 5 ani, astfel încât, în acest caz, există o ajustare în favoarea statului, în valoare de cinci cincimi, respectiv de xxxxx lei.

Pe cale de consecință, arată că susținerile reclamantei cum că investițiile efectuate la hala menționată constau în lucrări de reparații și întreținere a clădirii închiriate, sunt infirmate de starea de fapt fiscală, în sensul că însăși societatea nu a tratat din punct de vedere contabil aceste lucrări ca fiind lucrări de reparații și întreținere, ci a înregistrat în evidența contabilă intrări de bunuri de capital de natura imobilizărilor corporale investițiile efectuate la această hală, care au fost înregistrate inițial în contul 231.01 "Alte imobilizări în curs", iar societatea nu a dovedit cu documente natura lucrărilor efectuate, potrivit art.65 C. proc. fisc.

Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de xxxxx lei aferente TVA stabilită suplimentar, calculate în sarcina reclamantei prin decizia de impunere contestată, se arată că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea

adăugată în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport j cu debitul conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*.

*Intimata SC X SRL Arad a depus la dosar întâmpinare prin căteja solicitat respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței recurate ca fiind temeinică și legală.*

Cu privire la excepția litispendenței, arată că a fost corect soluționată de instanța de fond, având în vedere că, deși a formulat două contestații soluționate prin aceeași decizie, suma de xxxxx lei reprezentând TVA și accesorii a fost dedusă judecății, în mod separat, Tribunalului Arad - Secția de contencios administrativ și fiscal, față de prevederile imperative ale art.10 din Legea nr.554/2004, potrivit cărora actele administrative privind taxe, impozite și accesorii aferente de până la 500.000 se soluționează în fond de tribunalele administrativ fiscale - astfel încât secția corespunzătoare a Curții de Apel Timișoara, nu putea fi investită în primă instanță cu acest litigiu și nici ulterior, prin conexarea celor două cauze.

Pe fondul cauzei, reiterează argumentele expuse în fața primei instanțe cu următoarele precizări:

- cu privire la suma de xxxxxxxx lei stabilită ca TVA aferentă bazei de impozitare de xxxxxxxx lei, arată că dispozițiile art. 128 alin.4 lit.d din C. fiscal nu sunt incidente în speță deoarece lipsa în gestiune a bunurilor nu poate fi stabilită de organul de control ci numai de o comisie de inventariere constituită în temeiul prevederilor art.7 alin.1 din Legea contabilității, coroborate cu ale pct.6 alin.1 din OMFP nr.2861/2009, iar dacă organele fiscale aveau dubii față de diferențele existente între soldul scriptic și cel faptic, se impunea suspendarea inspecției fiscale și dispunerea inventarierii bunurilor conform art.1 lit.d și pct.2 alin.1 lit. b din Ordinul ANAF nr.708/2006, cu modificările și completările ulterioare, acestea neavând nici competența de a efectua constatări tehnico-științifice, conform Titlului VIII, cap.I, pct.8 din C. proc. fisc;
- referitor la suma de xxxxx lei stabilită ca TVA aferentă bazei de impozitare de xxxxx lei, arată că exportul efectuat se încadrează în prevederile art. 143 alin.1 lit.a din C. fiscal, acesta fiind justificat cu documentele prezentate organelor de control, prevăzute de art.2 din Ordinul nr.2421/2007;
- în ceea ce privește suma de xxxxxx lei stabilită ca TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, intimata evocă constatările expertului în sensul că are drept de deducere pentru suma de xxxx lei, în raport cu prevederile art 159 C. fisc și pct.18/1 alin.2 din HG nr.1579/2007, conform cărora deducerea taxei este permisă dacă pe perioada desfășurării controlului, documentele aferente achizițiilor sunt corectate conform art.159 C. fisc;
- cu privire la suma de xxxx lei și accesorii aferente, reiterează eroarea din RIF -anexa 8 în sensul inversării facturilor de transport cu și fără marfă, și invocă aprecierea expertului cum că există suficiente argumente pentru ca facturile astfel evidențiate sunt legate de obiectul de activitate al societății, având drept de deducere conform art. 145 alin.2 lit.a din C. fiscal;
- referitor la suma de xxxxx lei reprezentând ajustarea dreptului de deducere a TVA pentru bunuri de capital de xxxxx lei, arată că sunt incidente dispozițiile art. 149 alin.1 lit.a din C. fiscal conform concluziilor expertului, deoarece la expirarea contractului de închiriere a fost încheiat un contract de comodat, iar activele în discuție au fost amortizate conform art.24 alin.1 și alin.11 lit.c din Legea nr.571/2003, astfel că la data de 31.03.2009, soldul contului 2120 era practic zero.

*Analizând recursul declarat, din perspectiva motivelor punctual invocate, în raport cu dispozițiile art.304 și art.304/1 C. proc. civ, Curtea constată următoarele:*

În ceea ce privește excepția de litispendență, reiterată în recurs, aceasta a fost analizată cu prioritate conform dispozițiilor art.137 alin.1 C. proc. civ, instanța dispunând respingerea acesteia, potrivit considerentelor din încheierea de ședință din data de 12.05.2011, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 163 C. proc. civ, în sensul că, pe de-o parte nu este vorba despre aceeași cauză cu același obiect, potrivit alin.1 al articolului menționat, însăși recurenta arătând că obiectul celor două dosare vizează tratamentul fiscal diferit al acelorași operațiuni de fapt, iar pe de altă parte, conform alineatului 2 al aceluiași articol excepția poate fi invocată numai în fața instanțelor de fond or, prezenta cauză se află în recurs, în timp ce dosarul nr.xxx/xx/2010 având ca obiect anularea aceleiași decizii nr.xxx/03.2010, din punctul de vedere al impozitului pe profit și al accesoriilor aferente, se află în primă instanță pe rolul Curții de Apel Timișoara, Secția de contencios administrativ și fiscal;

II.Referitor la cel de-al doilea motiv de recurs, vizând aspecte de procedură în sensul că cererea având ca obiect anularea RIF, în partea privind TVA și accesoriile aferente, este inadmisibilă, dat fiind că acesta nu reprezintă titlu de creanță ci decizia de impunere pe care o fundamentează, potrivit dispozițiilor de procedură fiscală în materie, nici acestea nu poate fi primit atât timp cât, deși raportului de inspecție fiscală nu constituie act administrativ fiscal producător de efecte juridice reclamanta nu a solicitat doar anularea acestuia ci, în primul rând anularea deciziei de impunere care s-a întemeiat pe constatările acestui raport și a deciziei emise în procedură prealabilă or, potrivit dispozițiilor art.18 alin.2 din Legea nr.554/2004, instanța este competentă să se pronunțe, în afara situațiilor prevăzute la art.1 alin.6 din aceeași lege, și asupra *legalității operațiunilor administrative care au stat la baza emiterii actului supus judecății;*

III.Cu privire la neregularitățile procedurale vizând raportul de expertiză întocmit în cauză, se observă că, în mod corect, instanța de fond a respins la termenul dezbaterilor în fond solicitarea pârâtei de a se înlătura concluziile raportului de expertiză, fiind necontestată calitatea de consultant fiscal a expertului care a întocmit acest raport, conform dispozițiilor HG nr. 13/2008, iar faptul că expertiza efectuată a fost denumită doar „contabilă” nu și „fiscală” nu este de natură să conducă la o altă concluzie. Nici celelalte aspecte invocate nu afectează valabilitatea formală a expertizei, în condițiile în care, prin încheierea din data de 11.05.2010, tribunalul a indicat obiectivul generic al expertizei, respectiv ca expertul să analizeze dacă suma totală stabilită de organele fiscale cu titlu de TVA și accesorii aferente este legal datorată, iar expertul a examinat punctual sumele datorate cu acest titlu, pe categorii de venituri și în raport cu baza de impunere aferentă, făcând referire în fiecare caz în parte și la dispozițiile legale incidente, fiind îndeplinite astfel și celelalte condiții prevăzute de actul normativ menționat;

IV.În ceea ce privește motivele de recurs vizând fondul cauzei, cu argumentele de fapt și de drept invocate, Curtea urmează însă să rețină că acestea sunt întemeiate pentru următoarele considerente:

1. *Referitor la suma de xxxxxx lei reprezentând TVA colectată^ suplimentar aferentă unor bunuri ni servicii înregistrate în conturile de imobilizări j putut fi identificate fizic, se constată că nu pot fi primite argumentele reclajifiateYQi nici cele ale expertului potrivit cărora, constatările comisiei de inventariere contravin celor ale inspecDiei fiscale, în sensul că nu există nicio diferenDa între soldul scriptic Di cel faptic cu privire la contul 23101, precum Di cele că inspecDia fiscală Di-ar fi depăDit atribuDiile având obligaDia de a dispune suspendarea controlului în situaDia în care ar fi existat indicii cu privire la minusuri în gestiune.*

Aceasta deoarece, potrivit dispoziDiilor pct.2 alin.1 lit.b din OMFP, invocate de recurenta pârâtă obligativitatea efectuării inventarierii subzistă doar în situația în care există plusuri sau minusuri în gestiune dar acestea *nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere* or, bunurile din componența contului menționat sunt înregistrate scriptic nominal și cantitativ-valoric ele neputând fi prezentate faptic organelor fiscale, astfel că este certă lipsa acestora, nefiind posibilă inventarierea a ceva ce nu există, în plus, nu se poate spune că organul de control nu și-a îndeplinit sau și-a depășit competențele prevăzute de lege atât timp cât inventarierea fost efectuată de comisia constituită după finalizarea controlului, în lipsa unui reprezentant al organului fiscal, iar reprezentatul societății a refuzat să dea explicațiile scrise solicitate de organul de control cu privire lipsa bunurilor în cauză, motiv pentru care a fost și sancționat cu amendă contravențională.

Legalitatea TVA-ului astfel colectat subzistă și din perspectiva faptului că organele de control au ținut cont la stabilirea bazei de impunere de valoarea bunurilor identificabile la hala de producție în sumă de xxxxxx lei, pentru care a fost reziliat contractul de închiriere și care ar putea fi utilizate în continuare de reclamantă în scopul desfășurării în continuare a activității într-o altă locație. De asemenea, întrucât bunurile în discuție nu au fost supuse inventarierii factice la data de 31.12.2008, rezultă că organele de control nu au reverifycat dreptul de deducere al TVA dintr-o perioadă anterioară deja verificată, așa cum susține reclamanta ci au colectat TVA în baza art.128 alin.4 lit.d și art.129 alin.4 lit.a din C. fiscal, iar data menționată, a exigibilității TVA în sumă de 14.381 lei, este cuprinsă în perioada controlului, respectiv, 01.09.2009-30.04.2009.

2. *Referitor la suma de xxxxxx lei reprezentând TVA calculată suplimentar asupra bazei de impozitare de xxxxxx lei, cu titlu de valoare a bunurilor livrate în Ucraina pentru care nu se justifică scutirea de taxă cu documentele prevăzute de lege, constatările organului fiscal sunt justificate prin dispozițiile art.143 alin.1 lit.a din Codul Fiscal, coroborate cu cele ale OMEF nr.2421/2007, privind condițiile în care sunt scutite de taxă livrările de bunuri expediate sau transportate în afara comunității, în sensul că operațiunea de export este dovedită doar cu documentele prevăzute la art.2 alin.2 lit. b și c din ordinul menționat or, documentul de transport identificat prin MRN nr. ....../7.10.2008 nu poartă ștampila și semnătura destinatarului, ci numai ștampila Biroului Vamal Arad, așa cum susține și reclamanta-intimată, iar Biroul vamal Hamleu nu a confirmat părăsirea spațiului comunitar conform art.2 alin.2 lit.b pct.1 din același ordin, fapt ce rezultă din adresa nr.xxx/16.07.2009 - anexa 6 la RIF. Mai mult, declarația vamală de export cu vizele necesare despre care amintește expertul nu a putut fi identificată, iar reclamanta a depus în copie factura nr.xxxxxx/an/10.2008, precum și CMR-ul constituite în anexele nr.3 și 5 la raportul de expertiză, documente care sunt diferite de cele prezentate organelor de control, purtând ștampile de cod suplimentare, însă acestea nu fac dovada doar prin ele însele asupra realității operațiunilor de export, din perspectiva dispozițiilor legale anterior menționate.*



3, Referitor la *suma de xxxx lei reprezentând TVA aferentă unor achiziții care nu sunt destinate operațiunilor taxabile* și pentru care nu s-a acordat drept de deducere conform art.145 alin.2 lit.a din C. fiscal, natura acestei sume rezultă din faptul că facturile aferente reprezintă utilități, respectiv, apă și energie electrică consumate la hala nr.6 situată în corn. Livada, Calea Zimandului, și din regimul juridic al acestei locații, conform convenției încheiate de reclamantă. Suma menționată a fost corect stabilită și impusă cu titlu de TVA suplimentar întrucât, conform contractului încheiat cu chiriașul SC B SRL, plata utilităților se suportă de chiriaș, astfel încât reclamanta avea obligația să recupereze aceste cheltuieli prin refacturare, lucru pe care nu l-a făcut, iar din punct de vedere legal, nici expertul nu contrazice constatările organelor fiscale.

4. Referitor la *suma de xxxxx lei reprezentând TVA dedusă de reclamantă, aferentă unor servicii de transport internațional de bunuri pentru care prestatorul nu a aplicat scutirea de taxă*, organele de control au făcut în mod just aplicarea dispozițiilor art.139 C. fiscal privind baza de impozitare pentru importul de bunuri, coroborate cu cele ale art.143 alin.1 lit. d din C. fiscal, referitoare la prestările de servicii în situația în care acestea sunt direct legate de importul de bunuri iar valoarea acestora a fost inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate conform art.139 din același act normativ, în ceea ce privește transporturile efectuate și facturate reclamantei de către S.C. A S.R.L. și S.C. P S.R.L. Sub acest aspect se constată că, întrucât transportul mărfurilor importate a fost inclus în baza de impozitare în vamă, organele de control nu au acordat drept de deducere, serviciile respective întrunind condițiile de scutire a taxei potrivit prevederilor menționate or, furnizorii în cauză au emis facturile înscriind în acestea TVA -ui aferent. Totodată, întrucât TVA a fost dedusă odată, în baza declarațiilor vamale de import și încă odată în baza facturilor emise de transportatori cu TVA, reclamanta nu avea dreptul de a deduce taxa de două ori pentru același serviciu, iar concluziile expertului în sensul că statul a încasat necuvenit TVA de la furnizorii de transport care au colectat taxa în mod eronat nu justifică, din acest punct de vedere, exercitarea dreptului de deducere al beneficiarului.

5. Referitor la *suma de xxxxxlei reprezentând TVA aferentă unor achiziții de transport internațional, facturate de societăți de transport din țară și excluse de la dreptul de deducere al reclamantei pe motiv că nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile*, conform art.145 alin.2 lit.a din C. fiscal, organul de control a reținut că transporturile respective, evidențiate în anexa nr.8 la RIF, nu au fost însoțite de documente justificative care să dovedească legătura dintre acestea și bunurile achiziționate sau livrate de reclamantă, însuși reprezentantul societății arătând în nota explicativă - anexa nr.11 la RIF - că transporturile în cauză s-au făcut pe alte rute decât cele înscrise în facturi, respectiv pe ruta Italia-Ucraina și retur, neputând prezenta documente din care să rezulte că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. În ce privește transportul bunurilor ce fac obiectul contractului nr..../2002, încheiat cu firma B Budapesta și care implică achiziții respectiv livrări de bunuri direct din/în Italia, costul transportului pe ruta România-Italia este în sarcina G SPA (Italia), conform clauzei contractuale prevăzute în acest sens. În acest context, argumentele expertului însușite de reclamanta intimată, potrivit cărora unele transporturi s-au făcut fără încărcătură și fără documente justificative dar în interesul prestatorilor de servicii, nu pot fi primite în sensul că poate deduce legătura aceste transporturi și obiectul de activitate al reclamantei, conferindu-i în consecință dreptul de deducere a TVA.



6. Referitor la suma de xxxxx lei, reprezentând ajustarea dreptului de deducere al TVA, aferentă unor bunuri de capital de natura imobilizărilor corporale în sumă de xxxxxx lei, evidențiate în contul 212.0, Alte construcții", organul de control a făcut aplicarea dispozițiilor art.149 alin.1 lit.d și art.149 alin.2 și alin.4 lit.d din C. fiscal, precum și a pct.54 alin.3 din Normele metodologice, concluzionând că obligația ajustării dreptului de deducere a TVA, intervine la momentul în care bunul de capital și-a încetat existența, incluzând anul în care bunul este restituit proprietarului, o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă de 5 ani, astfel încât, în cazul reclamantei, există o ajustare în favoarea statului în proporție de 5/5, în valoare de xxxxx lei și, având în vedere că pentru toată perioada supusă verificării societatea a beneficiat de rambursare cu control ulterior, pentru TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere, potrivit procedurii fiscale, de la data efectuării compensării cu alte creanțe de la buget, respectiv, de la data rambursării TVA până la data de 24.11.2009, conform anexei 16 la RIF.

În ceea ce privește aprecierea expertului că, în speță sunt incidente prevederile art.149 alin.1 lit.a C. fisc, care precizează bunurile de capital care pot fi ajustate chiar în condițiile în care operațiunile privind activele corporale fixe sunt realizate de beneficiarul unui contract prin care acestea sunt puse la dispoziția unei alte persoane, se constată că acesta invocă contractul de comodat, constituit ca anexa 9 la raportul de expertiză, de care se prevalează reclamanta ca fiind un contract valid începând cu data de 01.01.2009 pe o perioadă de 5 ani.

Un astfel de contract nu poate fi primit ca fiind valid și producător de efecte juridice în sensul menționat, apărând ca un mijloc de probă preconstituit, atât timp cât acesta nu a fost pus la dispoziția organelor fiscale pe perioada controlului încheiat la data de 24.11.2009, fiind prezentat de către expert pentru prima dată pe parcursul judecării cauzei, în copie, și în condițiile în care contractul de închiriere privind același bunuri de capital fusese reziliat conform anexei nr.13, pag.1 și 2 din RIF așa cum susține și reprezentantul societății în nota explicativă - anexă nr.11 la RIF, iar potrivit anexei nr.19 la RIF, contribuabilul a declarat pe proprie răspundere că a pus la dispoziția organelor de control toate documentele.

Având în vedere toate aceste aspecte, Curtea constată că instanța de fond nu era ținută de concluziile raportului de expertiză, fiind îndreptățită să le înlăture, neputând să fundamenteze motivarea hotărârii pe aceste concluzii atât timp cât aprecierile expertului contravin constatărilor probate cu documente ale organelor de inspecție fiscală și dispozițiilor legale incidente. În ceea ce privește accesoriile în sumă de xxxxxx lei, acestea au fost calculate de organele de control în raport cu sumele stabilite cu titlu de TVA suplimentar, potrivit anexei nr.16 la RIF, conform dispozițiilor art.157 alin.1 C. fiscal și art.119 - 120 din C. proc. fisc, astfel că sunt legal datorate iar modul de calcul al acestora nu a fost contestat de către reclamantă.

Pentru aceste considerente, rezultând că hotărârea recurată a fost dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii, în temeiul art.304 pct.9 și art.312 alin.3 C. proc. civ, va fi admis recursul declarat cu consecința modificării sentinței în sensul respingerii în totalitate a acțiunii reclamantei, decizia de soluționare a contestației nr...../.....03.2010, decizia de impunere nr...../24.11.2009, precum și raportul de inspecție fiscală care a sta la baza emiterii acestora, fiind în întregime temeinice și legale, în ceea ce privește TVA calculat suplimentar și accesoriile aferente, inclusiv cu privire la debitele anterior menționate.

Se ia act că nu s-au solicitat cheltuieli de judecată în recurs.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:**

Admite recursul declarat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad împotriva sentinței civile nr...../11.2010 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr. .... /108/2010 în contradictoriu cu intimata-reclamantă SC X SRL Arad.

Modifică în tot sentința recurată în sensul că respinge în totalitate acțiunea reclamantei ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată azi 05.2011 în ședință publică.

**PREȘEDINTE**

**JUDECĂTOR**

**JUDECĂTOR**

**GREFIER**