

ECCLI:RO:
ROMÂNIA
CURTEA DE APEL TIMIȘOARA
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
DOSAR NR.

Operator 2928

DECIZIA CIVILĂ NR.443

ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN 2019
PREȘEDINTE :
JUDECĂTOR :
JUDECĂTOR :
GREFIER :

S-a luat în examinare recursul formulat de recurenta împotriva sentinței civile nr. pronunțată de Tribunalul Timiș în dosar nr. 2018 în contradictoriu cu intimații Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică se prezintă pentru recurentă avocat lipsă fiind intimații.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, după care, reprezentanta recurente depune la dosar împuternicire avocațială și arată că nu mai are alte cereri de formulat ori probe de administrat, motiv pentru care instanța constată încheiată cercetarea procesului și acordă cuvântul asupra recursului.

Reprezentanta recurente solicită admiterea recursului, casarea sentinței recurate și admiterea acțiunii reclamantei, fără cheltuieli de judecată, considerând că prima instanță nu a prezentat motivele de drept pe care și-a întemeiat soluția.

La interpelarea instanței, reprezentanta recurente învederează că persoana impozabilă Bușe Nicolae nu a solicitat acordarea unui drept de deducere pentru TVA aferentă cotei sale de 50% deoarece atâta timp cât factura a fost emisă doar pe numele recurente, organul fiscal nu i-ar fi acordat acest drept.

CURTEA

Deliberând asupra recursului de față constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la Tribunalul Timiș sub nr. reclamanta , a chemat în judecată pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună, anularea în parte a Deciziei nr. 3759/ 2018 privind soluționarea contestației, emisă de D.G.R.F.P.Timișoara; anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. , emisă de A.J.F.P. Timiș, și, pe cale de consecință: exonerarea reclamantei de la plata sumei de lei - TVA suplimentar de plată; obligarea pârâtei A.J.F.P. Timiș la emiterea unui nou act administrativ fiscal prin care să se acorde reclamantei TVA deductibilă în cotă de 100% și, prin urmare, să

se stabilească aprobarea la rambursare a sumei de lei (lei - lei), cu cheltuieli de judecată.

Prin sentința civilă nr. 2018, Tribunalul Timiș a respins acțiunea formulată de reclamanta împotriva pârâtelor Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș.

Împotriva acestei hotărâri, a declarat recurs recurenta solicitând admiterea recursului, casarea în tot a sentinței recurate și pe cale de consecință admiterea acțiunii reclamantei.

În motivarea recursului se arată că prin sentința recurată prima instanță și-a însușit punctul de vedere al organului fiscal, apreciind că în mod corect s-a aprobat la rambursare doar 50% din valoarea facturilor fiscale prezentate, atâta timp cât bunurile supuse tranzacțiilor au fost deținute în cotă de 1/2 de către recurentă împreună cu .

Recurenta susține că o asemenea soluție reprezintă o interpretare eronată a normelor de drept material care reglementează dreptul deducerilor, motiv pentru care devine incident motivul de recurs prevăzut la art. 488 alin. 1 pct 8 din Codul de procedură civilă.

În plus, având în vedere faptul că prima instanță nu realizează o motivare proprie, ci reia foarte succint cele stabilite de către organul fiscal prin deciziile atacate, argumentele prezentate de către recurentă în cuprinsul acțiunii introductive se transformă în critici aduse sentinței atacate pe calea prezentului recurs.

Mai arată că modalitatea de calcul a TVA nedeductibilă prin raportarea la cote de 50% aferente achizițiilor desfășurate de recurentă, respectiv, de , este una nelegală, astfel încât stabilirea unei cote de 50% de TVA deductibilă doar pentru că recurenta a desfășurat activitate împreună cu nu are niciun temei juridic.

În cuprinsul deciziei de impunere, organul fiscal invocă prevederile art. 145-147 C.f. ca temei al aplicării cotei de 50% pentru deductibilitatea TVA. În lipsa menționării unui alt temei juridic de către prima instanță, se deduce că aceasta și-a însușit temeiurile de drept avute în vedere de organul fiscal. Dacă se lecturează aceste prevederi, se observă că nicăieri în cuprinsul acestora nu se prevede posibilitatea de a scinda TVA deductibilă, pe motiv că jumătate din această TVA ar fi aferentă operațiunilor efectuate de o altă persoană impozabilă. Condițiile în care TVA este deductibilă doar în proporție de 50% sunt strict și expres stabilite de art. 145 ind.1 C.f., ele vizând anumite categorii de vehicule, iar situația recurantei nu se circumscrie acestor prevederi.

Menționează că în vederea deducerii TVA, a prezentat organului fiscal facturi fiscale întocmite pe numele său, aferente operațiunilor economice desfășurate de aceasta, pentru care s-a stabilit TVA de plată în sarcina sa, fiind nelegală limitarea dreptului de deducere al TVA la 50%, pe motiv că operațiunile impozabile au fost desfășurate împreună cu o altă persoană.

Apreciază recurenta că această concluzie se impune și prin prisma faptului că organul fiscal nu a acordat drept de deducere persoanei impozabile pentru cota sa de 50% și nici nu putea face acest lucru, atâta timp cât facturile din care rezultă TVA deductibil sunt pe numele recurantei. Practic, prin refuzul dreptului de deducere pentru cota de 50%, organul fiscal îi refuză în mod abuziv dreptul de deducere pentru TVA aferentă cheltuielilor efectuate în scopul desfășurării operațiunilor impozabile, întrucât TVA aferent cotei d-lui va rămâne fără drept de deducere.

Prin decizia de soluționare a contestației, această modalitate de calcul a TVA deductibile este menținută, cu motivarea că recurenta nu a format împreună cu dl.

o asocierie în participațiune, ci fiecare a deținut în proprietate o cotă-parte de 1/2 din imobilele tranzacționate. O astfel de susținere nu are nicio relevanță raportat la faptul că recurenta a desfășurat activități impozabile supuse TVA și, în același timp, a pus la dispoziția organului fiscal facturi pe numele recurantei, în baza cărora a solicitat deducerea TVA. În contextul în care recurenta a fost singura în măsură să prezinte facturi pentru deducerea TVA,

așfel încât apreciază că taxa pe valoarea adăugată cuprinsă în aceste facturi trebuia să fie integral deductibilă pentru partea de TVA datorată de recurentă.

În sprijinul celor susținute de către recurentă stă principiul neutralității TVA consfințit de jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Comunităților Europene, care, în cauza C - 324/11, a statuat în sensul că:

„potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii”;

„astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în. amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. 1-1577, punctul 43, Hotărârea Kittel și Recolta Recyding, citată, anterior, punctul 47, precum și Hotărârea Mahagâben și Dâvid, citată anterior, punctul 38)”;

„regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 39)”.

În acest context, solicită instanței să observe că modalitatea de calcul a TVA deductibilă este una profund nelegală, ea neavând la bază nicio dispoziție legală, după cum se poate observa din cuprinsul deciziilor contestate, în cuprinsul cărora nu se regăsește niciun temei de drept care să susțină o astfel de soluție fiscală. Prin urmare, solicită instanței să facă aplicarea principiului neutralității fiscale, mai sus amintit și să dispună anularea deciziilor contestate în ceea ce privește acest aspect.

În concluzie, în situația în care recurentei i-ar fi acordat drept de deducere integral pentru facturile prezentate organului fiscal, TVA deductibilă ar fi în cuantum de lei, rezultată din scăderea sumei de lei (aferentă perioadei de scutire) din suma de lei, evidențiată în facturi.

Prin compensarea TVA deductibilă cu obligația recurentei de plată a TVA în cuantum de lei, ar rezulta o diferență de lei, respectiv, suma solicitată la rambursare prin prezenta acțiune. Suma de lei rezultă și din scăderea sumei de lei (aferentă perioadei de scutire) din suma prevăzută în fișă ca TVA negativă, respectiv, lei.

În drept, invocă prevederile art. 488 alin. 1 pct. 8 din Codul de procedură civilă, precum și textele legale mai sus invocate.

Prin întâmpinarea depusă la dosar Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș solicită admiterea excepției lipsei calității procesuale pasive a AJFP Timiș în ceea ce privește capătul de cerere privind anularea Deciziei nr.3759 .2018 privind soluționarea contestației prealabile, respingerea capătului de cerere privind anularea Deciziei de impunere nr. emisă de AJFP Timiș și respingerea capătului de cerere privind plata cheltuielilor de judecată.

În motivare se arată următoarele:

Intimata solicită admiterea excepției lipsei calității procesuale pasive a Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș în ce privește capătul de cerere privind anularea Deciziei nr.3759/27.06.2018 privind soluționarea contestației prealabile.

Așa cum se poate observa, reclamanta solicită atât anularea unui titlu de creanță emis de A.J.F.P.Timis cât și a deciziei nr. 3759/ 2018 de soluționare a contestației prealabile emisă de către Serviciul Soluționare Contestații, structura existentă la acea dată în cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara.

Așa fiind, acest act provine de la o altă instituție decât cea chemată în contradictoriu și anume Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara.

Ori, așa cum se reține și în literatura juridică, pentru a fi "parte" în proces trebuie îndeplinite cumulativ trei condiții: calitate procesuală, capacitate procesuală și existența unui drept, lipsa unei dintre acestea atrăgând respingerea acțiunii ca fiind introdusă împotriva unei persoane fără calitate, reclamantul având obligația să justifice atât calitatea procesuală activă cât și pe cea pasivă, prin indicarea obiectului cererii și a motivelor de fapt și de drept pe care se întemeiază pretenția sa, în calitatea sa de inițiator al acțiunii.

Calitatea procesuală presupune existența identității dintre persoana pârâtului și cel despre care se pretinde a fi obligat în raportul juridic dedus judecării, în speța de față Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara.

În aceste condiții, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, nefiind parte a raportului juridic încheiat între D.G.R.F.P.T. și reclamantă, nu poate sta în fața instanței și răspunde pentru acte și fapte juridice la care nu a luat parte.

Pe fond, susține că intimata solicită respingerea capătului de cerere privind anularea în parte a Deciziei de impunere nr. emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, arătând că, urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că TVA deductibilă declarată prin decontul de TVA în sumă totală de lei provine din înregistrarea în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2012, la rândul de regularizări, a tuturor achizițiilor efectuate în perioada 2009 - 2010. TVA în sumă de lei reprezintă TVA cu drept de deducere aferentă achizițiilor efectuate de , destinate realizării în întregime a imobilelor deținute în coproprietate de către și

a efectuat achiziții de bunuri, reprezentând materiale de construcții, utilități, prestări servicii construcții, destinate atât cotei sale indivize de 1/2, cât și cotei indivize de 1/2 deținută de

Conform prevederilor art. 147 ind.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare până la data de 31.12.2014 și conform Deciziei nr.420/259/ 2013 privind soluționarea contestației împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 2012, organele de soluționare ale DGFP Timiș au reținut faptul că persoana impozabilă își putea exercita dreptul de deducere a TVA, în primul decont de TVA depus după înregistrarea în scopuri de TVA, sau în deconturile din perioadele următoare, în condițiile prevederilor art.145-147, doar pentru 50% din valoarea achizițiilor efectuate și verificate de organul de control prin inspecția fiscală încheiată cu raportul de inspecție fiscală nr. 2012.

În decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2012, înregistrat la organul fiscal la data de 02.10.2014, contribuabilul deduce TVA în sumă de lei, aferentă achizițiilor destinate realizării celor de apartamente în integralitatea lor, respectiv și pentru cota de 50% aflată în proprietatea dlui

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 2012 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr.

2012 a fost desființată prin Decizia nr. 420/259. 2013 privind soluționarea contestației urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere/contestată să procedeze la refacerea acesteia, având în vedere cele precizate în conținutul deciziei privind soluționarea contestației, prin care s-au reținut următoarele considerente:

"Drept urmare, coroborând prevederile legale invocate, organele de soluționare apreciază că simpla declarație dată de dl. , că, conviețuiește: "într-o uniune liber consensuală" cu dna. nu întrunește condițiile prevăzute la art. 251-256 din Codul comercial și nu poate fi asimilat unui contract de asociere în participațiune deoarece tranzacțiile efectuate de și ' nu reprezintă bunuri comune, ci sunt în cota de 1/2 așa cum apare stipulat în contractele de vânzare-cumpărare încheiate de aceștia și autentificate de notarii publici." (...)

"Astfel, se constată și faptul că, pentru perioada cuprinsă între 2009 - 2012, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile pct. 62 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat, respectiv au solicitat plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă și are dreptul să deducă taxa din momentul în care aceasta persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147 ind.1 alin. (2) din Codul fiscal, iar deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156 ind. 2 din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal."

Ulterior prin Decizia de impunere nr. 2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. 2013 a fost stabilită în sarcina dnei o TVA suplimentară de plată în sumă de lei.

Dna a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. 2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale.

Prin Decizia nr. 417/208/ .2014 emisă de DGRFP Timișoara s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de dna împotriva Deciziei de impunere nr. 2013 pentru capătul de cerere cu privire la TVA suplimentar de plată în sumă de lei.

Decizia nr. 417/208/ 2014 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației a fost atacată de la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă și a făcut obiectul dosarului nr. 2014 aflat pe rolul Tribunalului Timiș, care prin Sentința civilă nr. 2015, rămasă definitivă prin Hotărârea nr. 2015 dată de Curtea de Apel Timișoara în data de 2015, a admis parțial acțiunea petentei, în sensul că obligația fiscală reprezentând TVA colectată în sumă de lei a fost diminuată cu suma de lei, ca urmare a aplicării procedurii sutei mărite în determinarea TVA colectată, considerând că prețul include TVA.

Astfel, urmare a inspecției fiscale încheiată prin Raportul de inspecție fiscală nr. 2013, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. 2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, și a celor dispuse prin Sentința civilă nr. 2015, TVA colectată a rămas în sumă de lei (lei - lei).

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal și corect au precizat că: "TVA colectată urmare a inspecției fiscale încheiată prin Raportul de inspecție fiscală nr. 2013 este în sumă de lei."

Și invocând prevederilor art.118 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au constatat că: "operațiunile pentru TVA de plată în sumă de lei nu mai pot face obiectul prezentului control."

În ceea ce privește TVA nedeductibilă în sumă de lei aferentă cotei de 50% din achiziții care nu au fost destinate realizării operațiunilor efectuate de , ci

sunt destinate realizării operaţiunilor efectuate de , în calitate de persoana impozabilă separată, pentru cota sa indiviză de 50%, precizează intimata că prin Decizia nr.420/259/ .2013 emisă de Biroul Soluţionare Contestaţii din cadrul D.G.F.P. Timiş, s-a decis că prin tranzacţiile imobiliare efectuate de împreună cu ambele persoane dobândesc calitatea de persoane impozabile, fiecare pentru 50 % din valoare bunurilor imobiliare deţinute în comun, considerându-se că fiecare a acţionat în mod independent şi nu ca asociere de persoane, precizându-se foarte clar:

"Conform precizărilor din Raportul de inspecţie fiscală nr. .2012 şi ținând cont de precizările din conţinutul contractelor de vânzare-cumpărare:

- tranzacţiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse soluţionării au fost realizate, așa cum am subliniat anterior, de persoana fizică împreună cu , motiv pentru care fiecare persoană reprezintă parte în aceste operaţiuni/activităţi economice desfășurate;
- între persoanele fizice coproprietare nu există un contract de asociere;
- conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate la notarii publici, imobilele tranzacţionate au fost dobândite prin cumpărare în cote indivize de 1/2 parte, ca bunuri proprii."

Mai mult decât atât, referitor la invocarea de către petentă a principiului neutralităţii TVA consfinţit de jurisprudenţa constantă a Curţii de Justiţie a C.E., trebuie menţionat faptul că unul dintre principiile fiscalităţii prevăzute la art.3 litera c) din Codul fiscal, este următorul: "c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor în funcţie de mărimea acestora:"

Aşadar, faţă de cele de mai sus se reţine că regimul de impunere este stabilit în funcţie de statutul fiscal al contribuabilului, respectiv stabilirea fără echivoc a persoanei impozabile funcţie de forma de organizare, activitatea impozabilă şi principiile fiscalităţii ce trebuie respectate.

Astfel faţă de confuzia, de patrimoniu efectuată de reclamantă, cu trimitere la solicitarea acordării unei cote de 100% din TVA deductibilă doar pentru persoana fizică , şi, nu de 50%, reiterează faptul că în speţă nu a fost vorba de o asociere în participaţiune a celor două persoane fizice dna şi , pentru ca recurenta să reprezinte asocierea, iar în contractele de vânzare - cumpărare au fost precizate clar cotele indivize de proprietate ale fiecărui coproprietar în parte, respectiv de 1/2 deci cunoscându-se cotele părţi de proprietate tranzacţionale, în speţă nefiind aplicabilă prevederea art. 127 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

„(10) Asocierile în participaţiune nu dau naştere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică şi sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participaţiune."

Intimata arată că în cadrul tranzacţiilor imobiliare efectuate de împreună cu , ambele persoane dobândesc calitatea de persoane impozabile, fiecare pentru 50 % din valoare bunurilor imobiliare deţinute în comun, considerându-se că fiecare a acţionat în mod independent şi nu ca asociere de persoane, astfel încât persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA în cotă de 50% din achiziţiile efectuate destinate realizării în cota de 100% a imobilelor deţinute împreună cu , respectiv proporţional cu partea pentru care a colectat TVA.

Organele de inspecţie fiscală în mod legal au stabilit ca TVA nedeductibilă suma de lei, TVA aferentă cotei de 50% din achiziţiile care au fost destinate realizării operaţiunilor efectuate de

Analizând sentința recurată prin prisma motivelor de recurs invocate și în conformitate cu exigențele art. 488 și următoarele Cod procedură civilă, Curtea constată că recursul este nefondat pentru considerentele ce succed.

Cu titlu prealabil, referitor la excepția lipsei calității procesuale pasive invocată prin întâmpinare de AJFP Timiș în ceea ce privește capătul de cerere privind anularea Deciziei nr.3759/ 2018 privind soluționarea contestației prealabile, raportat la conținutul cererii de chemare în judecată și la petitele acesteia, Curtea reține că pârâta AJFP Timiș a fost chemată în judecată în calitate de emitentă a Deciziei de impunere nr. 2018 emisă de către AJFP Timiș, anularea Deciziei nr.3759/ 2018 privind soluționarea contestației prealabile solicitându-se în contradictoriu cu emitentul acestui act, respectiv DGRFP Timișoara. Or, raportat la calitatea sa de emitentă a deciziei de impunere contestată, AJFP Timiș justifică calitate procesuală pasivă, astfel încât se impune respingerea ca neîntemeiată a excepției lipsei calității procesuale pasive a AJFP Timiș.

Referitor la criticile formulate de către recurentă, Curtea constată că prima instanță a făcut o interpretare corectă a dispozițiilor legale aplicabile în cauză, nefiind incident motivul de recurs prevăzut la art. 488 alin.1 pct.8 Cod procedură civilă invocat de recurentă.

În esență, recurenta a invocat faptul că modalitatea de calcul a TVA nedeductibilă prin raportare la cota de 50% aferentă achizițiilor desfășurate de aceasta este nelegală, neexistând posibilitatea de a scinda TVA deductibilă pe motiv că jumătate din această TVA ar fi aferentă operațiunilor efectuate de o altă persoană impozabilă, atâta timp cât facturile aferente cheltuielilor ocazionate de desfășurarea acestor operațiuni sunt întocmite pe numele recurente, recurenta fiind obligată la plata TVA aferentă operațiunilor, astfel încât organul fiscal este obligat să-i acorde drept de deducere pentru întregul TVA evidențiat în cuprinsul acestor facturi, cu atât mai mult cu cât nu a acordat drept de deducere persoanei impozabile pentru cota sa de 50%. Recurenta s-a mai prevalat și de jurisprudența CJUE, invocând principiul neutralității TVA.

Raportat la susținerile recurente, Curtea precizează că în speță nu s-a contestat faptul că organul fiscal a stabilit ca urmare a inspecțiilor fiscale efectuate la recurenta reclamantă și la , prin decizia nr.420/259/ 2013 emisă de Biroul Soluționare contestații din cadrul DGFP Timiș, că prin tranzacțiile imobiliare efectuate de către cele două persoane sus menționate, acestea au dobândit calitatea de persoane impozabile, fiecare pentru 50% din valoarea bunurilor imobiliare deținute în comun, considerându-se că fiecare a acționat în mod independent și nu ca asociere de persoane, reclamanta nereprezentând persoana impozabilă Bușe Nicolae.

Acest aspect nu a fost contestat nici ulterior în demersurile juridice efectuate de către cele două persoane impozabile, nu este contestat nici în prezenta cauză, astfel încât, Curtea reține că în cadrul tranzacțiilor imobiliare efectuate de către recurenta împreună cu , ambele persoane au dobândit calitatea de persoane impozabile, acționând în mod independent și nu ca asociere de persoane, *fiecăreia stabilindu-i-se TVA de colectat raportat la 50 % din valoarea bunurilor imobiliare deținute în comun.*

Potrivit prevederilor art.145 din Codul fiscal, articol care reglementează sfera de aplicare a dreptului de deducere, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile. Așadar, dreptul de a deduce TVA aparține oricărei persoane impozabile asupra bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate, pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să fie prestate de o altă persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate desfășurării de operațiuni taxabile.

Raportat la prevederile legale sus enunțate, Curtea reține că sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere stabilite de art.145 Cod fiscal, dacă achizițiile au fost folosite pentru operațiuni taxabile, iar sub aspect formal dacă pentru bunurile livrate

/serviciile prestate au fost emise pe numele persoanei în cauză de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA, facturi fiscale care cuprind informațiile prevăzute la art.155 alin.8 Cod fiscal.

În vederea stabilirii existenței dreptului de deducere al unei persoane impozabile, este necesar a exista o legătură directă între bunurile și serviciile achiziționate și utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.

În acest sens este și jurisprudența CJUE (cauza C-104/12, Hotărârea din 21.02.2013, Finanzamt Koln-Nord împotriva Wolfram Becker), conform căreia *existența unei legături directe și imediate între operațiunea dată și ansamblul activității persoanei impozabile pentru a determina dacă bunurile și serviciile au fost utilizate de aceasta „în scopul operațiunilor sale taxabile”*, în sensul art.17 alin.2 lit.a din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001, *depinde de conținutul obiectiv al bunului sau al serviciului achiziționat de această persoană impozabilă*. La pct.29 din hotărârea sus menționată se precizează că „*Dacă s-a stabilit că o operațiune nu a fost efectuată în scopul activităților taxabile ale unei persoane impozabile, nu se poate considera că această operațiune are legătură directă și imediată cu aceste activități în sensul jurisprudenței Curții, chiar dacă această operațiune ar fi, în raport cu conținutul său obiectiv, supusă TVA-ului.*”.

Astfel, având în vedere regimul obiectiv al TVA-ului, numai relația obiectivă dintre serviciile furnizate și activitatea economică taxabilă a persoanei impozabile este determinantă (Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, pct.54).

Curtea reține că persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii dacă au colectat sau vor colecta aceeași taxă aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii, impunându-se a se face diferența între condiția de fond a dreptului de deducere, ceea ce presupune conform dispozițiilor art. 145 Cod fiscal ca persoana impozabilă să deducă TVA aferentă achizițiilor utilizate în folosul unei operațiuni taxabile și, justificarea dreptului de deducere prin prezentarea unor facturi fiscale pentru achizițiile efectuate.

În speța de față, recurenta nu a înțeles să susțină faptul că în cadrul tranzacțiilor imobiliare efectuate împreună cu persoana impozabilă , a acționat și ca reprezentant al acestuia, necontestând faptul că a dobândit calitatea de persoană impozabilă doar pentru 50 % din valoarea bunurilor imobiliare deținute în comun, organul fiscal stabilindu-i obligații suplimentare, TVA suplimentar de plată în sumă de lei (ca urmare a aplicării procedurii sutei mărite în determinarea TVA colectată, conform hotărârilor judecătorești pronunțate în dosarul nr. 2014) și colectând TVA doar în limita obligațiilor suplimentare stabilite, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate de către recurentă, în cote de 50% din valoarea tranzacțiilor imobiliare efectuate împreună cu

Or, reținând că dreptul de deducere se poate acorda doar pentru operațiunile taxabile efectuate de către persoanele impozabile, în speță nefiind nici contestat, nici dovedit faptul că reclamanta ar fi efectuat operațiuni taxabile într-o cotă mai mare de 50% din valoarea tranzacțiilor imobiliare, Curtea constată că în mod corect au reținut organul fiscal și instanța de fond, că reclamanta are dreptul să deducă TVA proporțional cu partea pentru care a colectat TVA, respectiv TVA raportat la 50 % din achizițiile efectuate împreună cu

Contrar susținerilor recurente, stabilirea în acest mod a taxei pe valoare adăugată deductibilă nu presupune o scindare a acesteia și nici o raportare eronată la prevederile art. 145 ind.1 Cod fiscal (care nu sunt aplicabile în speță vizând o altă situație), organul fiscal

stabilind TVA deductibil ca urmare a verificării îndeplinirii condițiilor de fond (utilizarea achizițiilor în folosul unor operațiuni taxabile) și formă (deținerea unei facturi care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.8 Cod fiscal) pentru existența și exercitarea dreptului de deducere, prin raportare la operațiunile taxabile desfășurate de recurentă.

Este nerelevant faptul că factura a fost emisă exclusiv pe numele recurente, atâta timp cât raportat la prevederile art. 145 Cod fiscal reclamanta, acționând în mod independent, nu ca asociere de persoane și nici ca reprezentant al persoanei impozabile , recurenta are dreptul de a deduce TVA aferentă bunurilor și serviciilor destinate realizării operațiunilor sale taxabile, nu și a celor efectuate de . Referitor la susținerea recurente că organul fiscal nu a acordat drept de deducere persoanei impozabile , Curtea reține pe de o parte faptul că așa cum a învederat reprezentanta recurente la prezentul termen de judecată, persoana respectivă nici nu a formulat o solicitare în acest sens, iar pe de altă parte, această susținere nu reprezintă un argument pentru a dovedi dreptul de deducere al recurente pentru totalitatea achizițiilor menționate în factura fiscală de care se prevalează, atâta timp cât nu a dovedit că aceste achiziții au fost utilizate în totalitate pentru operațiunile sale taxabile.

Cu privire la principiul comunitar al neutralității TVA invocat de către recurentă, Curtea reține următoarele:

Este necontestat faptul că dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte, că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară, însă așa cum s-a menționat anterior, (cauza C-104/12, Hotărârea din 21.02.2013, Finanzamt Koln-Nord împotriva Wolfram Becker), CJUE a statuat în sensul că pentru exercitarea dreptului de deducere este necesară existența unei legături directe între bunurile și serviciile achiziționate și utilizarea acestora pentru operațiuni care dau dreptul de deducere. De altfel, inclusiv în cauza C-324/11 pronunțată de CJUE și invocată de recurentă, se precizează că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, *în principiu*, nu poate fi limitat. Așadar, acest drept nu este absolut, fiind necesară îndeplinirea condițiilor de fond și de formă pentru exercitarea acestuia, jurisprudența CJUE ulterioară cauzei invocată de recurentă fiind în sensul calificării dreptului de deducere ca fiind un drept supus cenzurii instanțelor naționale.

Astfel, în cauza C-101/16, Sc Paper Consult SRL împotriva DRFP Cluj-Napoca și AJFP Bistrița-Năsăud, CJUE a statuat în sensul că :

„ 38. Totuși, *dreptul de deducere a TVA- ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.*

39. În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, *pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia* și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C 324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C 277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).

40. În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta.

41. Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS Bulgaria Transport, C 284/11, EU:C:2012:458, punctul 62 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C 332/15, EU:C:2016:614, punctul 45).

Or, așa cum s-a menționat anterior, recurenta reclamantă nu a dovedit îndeplinirea condiției de fond, neprobând faptul că toate achizițiile menționate în factura fiscală de care se prevalează, au fost utilizate în totalitate pentru operațiunile sale taxabile.

Pentru toate aceste considerente, în baza art. 496 alin.1 Cod procedură civilă, constatând că sentința recurată a fost dată cu aplicarea și interpretarea corectă a dispozițiilor legale incidente în cauză care reglementează dreptul de deducere, respectiv art.145-147 Cod fiscal, nefiind incident motivul de recurs prevăzut de art. 488 pct.8 Cod procedură civilă invocat de recurentă, Curtea va respinge ca nefondat recursul declarat.

În baza art. 453 Cod procedură civilă, se va lua act că nu s-au solicitat cheltuieli de judecată în recurs.

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

Respinge ca nefondat recursul formulat de recurenta _____, având domiciliul procesual ales la _____

, împotriva sentinței civile nr. _____ 2018 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosar nr. _____ 2018 în contradictoriu cu intimații Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, ambele cu sediul în Timișoara, b-dul Gh. Lazăr nr. 9B, jud. Timiș.

Fără cheltuieli de judecată în recurs.

Definitivă.

Pronunțată în ședința publică din _____ 2019.

PREȘEDINTE

JUDECĂTOR

JUDECĂTOR

GREFIER



RED: _____ 2019
TEHNORED:1 _____ 2019, - 5 exemplare
Primă instanță: Tribunalul Timiș
Judecător:
Emis 3 comunicări