

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL ALBA IULIA  
SECTIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL

**DECIZIE Nr. 213/2019**

Ședința publică din 25 Februarie 2019

Completul compus din:

**PREȘEDINTE**

*Judecător*

*Judecător*

*Grefier*

Pe rol se află pronunțarea asupra recursului formulat de recurenta SC  
I S.R.L.ORĂȘTIE prin adm. judiciar SPRL,  
împotriva sentinței nr. 384/2018 în dosar nr. 1980/97/2015\*.

În interiorul termenului de pronunțare, recurenta a depus la dosar, prin fax, concluzii scrise.

Mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în Încheierea inițială de amânare a pronunțării din 28.01.2019, care, împreună cu Încheierea ulterioară de amânare a pronunțării din 11.02.2019, fac parte integrantă din prezenta decizie.

**CURTEA DE APEL**

**Asupra recursului de față:**

*Obiectul litigiului dedus judecătii*

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Tribunalului Hunedoara, sub nr.1980/97/2015, reclamanta SC SRL în insolvență a chemat în judecată pe pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța, să se dispună: anularea Raportului de Inspecție fiscală nr. F-HD 17.11.2010 emisă de A.J.F.P. Hunedoara. Anularea deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD din 17.11.2003; Anularea deciziei nr. 17.11.2003 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor publice Timișoara - serviciu de soluționare a contestațiilor reprezentând : lei TVA suplimentar, i din care: TVA suplimentar și lei majorări de întârziere Obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de Judecată.

*Hotărârea primei instanțe*

Prin sentința nr. 213/2019 pronunțată de Tribunalul Hunedoara, a fost respinsă cererea.

*Calea de atac exercitată în cauză*

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta SC SRL, solicitând admiterea acestuia, casarea sentinței atacate și, rejudecând cauza să se dispună în principal, respingerea excepției inadmisibilității, admiterea acțiunii și în consecință, să se anuleze Decizia nr. 17.09.2014 prin care pârâta a respins contestația administrativă formulată, să se anuleze decizia de impunere F-HD nr. 17.11.2010 și măsurile dispuse prin raportul de inspecție fiscală contestat, prin urmare să exonerati subscrisa societate de la plata obligațiilor fiscale în cuantum de lei, reprezentând 11 lei TVA si majorări de întârziere aferente TVA.



În subsidiar solicita respingerea excepției inadmisibilității să se anuleze - în parte Decizia nr. 17.09.2014 prin care pârâta a respins contestația administrativă, să se anuleze în parte decizia de impunere F-HD nr. 17.11.2010 și măsurile dispuse prin raportul de inspecție fiscală contestat. Prin urmare să fie exonerată, de plata obligațiilor fiscale în cuantum de lei ( ..... i), reprezentând TVA la care se adaugă majorările de întârziere aferente

În susținerea recursului s-a precizat că în primul ciclu procesual, prin sentința nr. 72/CA/2017, Tribunalul Hunedoara a admis în parte acțiunea, a anulat în parte actele administrative atacate și a constatat ca sumele de lei și : ei reprezentând TVA sunt deductibile fiscal.

Împotriva acestei soluții pârâta a formulat recurs, care a fost admis de Curtea de Apel Alba Iulia prin Decizia nr. 2017, instanța de control judiciar reținând că sentința pronunțată de instanța de fond nu a fost motivată, fiind deci incident motivul de casare prevăzut de art. 488 alin. 1 pct.6 C.proc.civ.

Instanța de recurs a precizat că sentința nr. 72/CA/2017 nu creează transparenta asupra silogismului judiciar care trebuie să explice și să justifice dispozitivul și grație căruia să poată fi realizat controlul judiciar, prin urmare analiza incidenței cazului de casare de la art. 488 alin. 1 pct.8 C.proc.civ. nu s-a putut face și nici nu s-a dat vreo îndrumare legată de completarea probațiunii.

Curtea a reținut că atât reclamanta cât și organul fiscal au adus o serie de argumente și contraargumente referitor la legalitatea actelor administrativ fiscale contestate, pe care însă prima instanță, în primul ciclu procesual nici nu le-a reținut și nici nu le-a înlăturat, mărginindu-se să citeze din concluziile raportului de expertiza administrat în cauză.

A mai arătat recurenta că sentința nr. 384/CA/2018, a ignorat indicațiile instanței de recurs din decizia de casare cu privire la rigorile pe care trebuie să le respecte motivarea unei hotărâri, motivul de casare avut în vedere în decizia nr. 1908/2017 fiind aplicabil mutatis mutandis - art. 488 alin. 1 oct.6 C.proc.civ.

În faza de rejudecare, instanța fondului s-a mărginit să construiască considerentele sentinței prin preluarea unor pasaje ad litteram din concluziile paratei și nu reiese de ce sunt înlăturate argumentele sale, cu atât mai mult cu cât, în parte, ele sunt susținute și de proba tehnică - expertiză fiscală - administrată în cauză. Motivarea trebuie să fie pertinentă, completă, întemeiată, concretă, convingătoare și accesibilă, fiindcă reprezintă garanția ca cererile părților au fost analizate cu atenție.

În ce privește excepția inadmisibilității, invocată raportat la capătul de cerere privind anularea raportului de inspecție fiscală, indiferent dacă este calificată ca fiind o veritabilă excepție procesuală sau o apărare de fond, se impune respingerea acesteia. Cu privire la acest aspect instanța de fond reține ca numai decizia de impunere este titlu de creanță și dă naștere la obligații în sarcina contribuabilului, iar dispozițiile procedurale fiscale sunt în sensul că exercitarea dreptului de contestare vizează decizia de impunere. Însă judecătorul fondului reține și faptul ca decizia de impunere are la baza constatările din raportul de inspecție fiscală.

Or, în atare situație, din moment ce potrivit art. 18 alin. 2 din Legea nr. 554/2004, instanța de contencios administrativ, în procedura specială la care face trimitere explicită Codul de procedură fiscală, este competentă să se pronunțe și asupra legalității operațiunilor și actelor care au stat la baza emiterii actului supus judecării, aprecierea primei instanțe că este inadmisibilă contestația față de raportul de inspecție fiscală este o susținere neîntemeiată, contrară dispozițiilor legale.

În ce privește fondul cauzei, a precizat recurenta că problema supusă cenzurii instanței o constituie legalitatea măsurii de stabilire suplimentară a sumei de lei reprezentând T.V.A. și lei majorări de întârziere aferente.

Trecând peste nemotivarea sentinței, hotărârea este nelegală, fiind incident motivul de casare prevăzut de art. 488 pct. 8 C.proc.civ. - soluția este rezultatul încălcării/aplicării greșite a normelor de drept material.



În Decizia de impunere nr. F-HD /17.11.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. F-HD /17.11.2010, organele de inspecție au consemnat următoarele:

Prin Decizia nr. F-HD /10.08.2010 emisă de DGFP Hunedoara pentru soluționarea contestației depuse de SRL împotriva Deciziei de impunere nr. /25.02.2010, s-a desființat Decizia de impunere pentru TVA suplimentară și accesoriile aferente, în sumă totală de 1 8 lei.

Aceasta obligație fiscală suplimentară a fost calculată prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferente valorii nerecuperate prin vânzare a echipamentelor tehnologice casate și valorificate și a cheltuielilor cu prestările de servicii pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice necesitatea și realitatea prestării serviciilor în cauză.

Recurenta a precizat că referitor la T.V.A. aferenta casării utilajelor preluate de la ( 1 S.R.L. Oraștie, nu datorează sume suplimentare de plată la buget, întrucât prin casare au rezultat materiale re folosibile de natura deșeurilor, iar din valorificarea acestora au rezultat venituri în suma de lei.

Astfel în luna octombrie 2005, în baza Contractului de vânzare cumpărare nr. FN/12.10.2005 și a facturii nr. /12.10.2005, a achiziționat în întregime dreptul de proprietate asupra imobilului proprietatea exclusivă a SRL Oraștie, compus din: construcții în valoare de lei, teren în valoare de lei echipamente tehnologice în valoare de lei

Reclamanta a înregistrat în evidența contabilă prin Nota contabilă FN /12.10.2005 contravaloarea bunurilor achiziționate, din care echipamente tehnologice în valoare de lei, la care s-a dedus TVA în sumă de lei.

În luna februarie 2006, urmare a Hotărârii nr. /01.02.2006, emisa de administratorii unității, s-a procedat la inventarierea echipamentelor tehnologice achiziționate.

În referatul întocmit în 07.02.2006 de directorul tehnic al se concluzionează că utilajele achiziționate la licitație sunt utilizabile doar în producția de alcool, sunt uzate și nu pot fi folosite în activitatea pe care societatea o desfășoară și pentru care este autorizată. Se propune scoaterea din uz, casarea și valorificarea lor, dorindu-se a se pregăti imobilul pentru desfășurarea activității specifice societății.

Prin Procesul Verbal nr. FN /08.02.2006, comisia de inventariere a constatat că utilajele sunt uzate și propun scoaterea din uz a acestora prin dezmembrare.

În același Proces verbal se constată faptul că din dezmembrarea utilajelor a rezultat fier vechi, valorificat în luna martie 2006, în valoare de lei

Din verificarea documentelor menționate anterior, organele fiscale au concluzionat că valoarea neacoperită prin valorificare (cont 658.3) este de lei. Aceasta valoare este o cheltuială nedeductibilă, consecința fiscală a celor redate mai sus constând în deducerea nelegală a TVA în suma de lei, aferentă utilajelor achiziționate, care nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, iar prin valorificarea fierului rezultat din casare nu s-a recuperat TVA la nivelul TVA dedusă.

Raționamentul organelor fiscale, în opinia recurente, nu este corect pentru că s-a omis un aspect deosebit de important - echipamentele tehnologice achiziționate în anul 2005 nu erau compatibile cu obiectul de activitate al societății, aceste echipamente fiind achiziționate doar în vederea dezmembrării.

Societatea a fost nevoită să le achiziționeze deoarece procedura de vânzare în cadrul procedurii de faliment a societății vânzătoare a fost una de vânzare în bloc a bunurilor, utilajele fiind incorporate în construcție - utilajele nu au putut fi demontate pentru a fi valorificate către un producător de specialitate, având în vedere modul de asamblare în sistemul construcțiilor care nu a permis demontarea fără deteriorare a utilajelor.

Operațiunea de scoatere din funcțiune s-a datorat parametrilor productivi inadecvați și nu degradării fizice sau lipsei din gestiune a acestora cum eronat s-a fundamentat în Raportul de inspecție fiscală.

În ceea ce privește TVA-ul aferent acestor achiziții de bunuri, acesta este deductibil deoarece este destinat realizării de operațiuni taxabile, aspect reglementat prin art. 145 alin. 2



lit. a) din Codul fiscal „orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile (...)” și sunt achiziționate cu factura fiscală.

În categoria operațiunilor taxabile se încadrează livrările de bunuri efectuate către parteneri stabiliți pe teritoriul României.

Astfel a achiziționat aceste echipamente și alte bunuri aparținând societății

SRL conform facturii fiscale nr. 2005 și contractului din 12.10.2005, iar factura întrunește condițiile art.155 din Codul fiscal.

Expertul contabil a arătat că, în opinia sa, bunurile mobile care au făcut obiectul licitației reprezintă utilaje tehnologice amortizabile doar pentru societatea vânzătoare care avea ca obiect de activitate producția de alcool, nu și pentru recurentă, care nu are acest obiect de activitate. Expertul opinează că ar fi fost corectă înregistrarea acestora doar în cont de active, ca stocuri depreciate, în afara activității de exploatare, deținute doar pentru a fi valorificate, nu pentru activitatea de producție, caz în care nu se pune problema amortizării acestora. Prin urmare, este impropriu folosită noțiunea de „scoatere din funcțiune” pentru că acestea utilaje nici nu au fost în funcțiune în cadrul subscrisei.

În aceeași ordine de idei, expertul arată că demontarea și valorificarea acestor echipamente și utilaje s-a făcut în scopul valorificării capacității de exploatare a „amplasamentului achiziționat - teren și construcții - pentru activitatea specifică a subscrisei reclamante - construcții și instalații pentru construcții, iar, în final, pentru obținerea de venituri.

În raportul de expertiză la pagina 10, expertul analizează deductibilitatea TVA în valoare de lei și explică că valoarea internă a acestor echipamente nu este aceeași și pentru vânzător și pentru cumpărător, pentru că, în esență, la vânzător, ele erau echipamente tehnologice folosite în procesul de producție, iar, la cumpărător, ele sunt materiale recuperabile, stocuri în afara activității de exploatare, astfel încât la cumpărător valoarea lor internă este egală cu valoarea realizabilă netă, care ia în considerare scopul pentru care stocul este deținut, în speță ca deșeuri.

În acest context trebuie analizată și nota explicativă dată organelor fiscale de administratorul recurteii, echipamentele tehnologice nu au fost destinate realizării de venituri taxabile din producția de alcool - s-a constatat că respectivele echipamente erau specifice acestui tip de producție, activitate care însă nu avea legătură cu obiectul de activitate, deci erau inutilizabile în acest scop și erau și uzate.

Se justifică, în opinia expertului, reconsiderarea valorii acestor bunuri la valoarea realizabilă netă prin vânzarea ca deșeuri și considerarea valorii neacoperite prin valorificare ca și o valoare deductibilă, în măsură în care tratăm această cheltuială (diferența dintre prețul de achiziție și prețul de vânzare ca deșeuri) ca o valoare care se adună la valoarea de achiziție a construcțiilor, prin înregistrare de cheltuieli cu amenajarea amplasamentului. Pe măsură ce construcțiile sunt utilizate în procesul de producție, aceasta valoarea încorporată crescând valoarea construcțiilor, pe calea amortizării construcțiilor este o cheltuială deductibilă, eșalonată în timp.

Prin aplicarea acestui tratament contabil, expertul concluzionează că și tratamentul fiscal al TVA aferentă diferenței de valoare în urma valorificării utilajelor în cauză ca deșeuri este deductibilă, fiind vorba de o cheltuială de investiție alocată construcțiilor destinate producției, deci în scopul obținerii de venituri taxabile din activitatea societății.

Examinarea stării de fapt trebuie făcută, în mod obiectiv, în toate situațiile, nu numai atunci când reîncadrarea operațiunilor ar conduce la stabilirea unor creanțe suplimentare față de buget.

Opinia expertului, amplu argumentată și fapt și în drept, argumentație susținută și completată și în răspunsul la obiecțiuni, denotă că organele fiscale nu au determinat în mod corect situația fiscală, în această chestiune, deși au avut la dispoziție aceleași documente ca și expertul.



Instanța de fond afirma că nu poate primi concluziile expertului, fără nicio trimitere la argumentația expusă mai sus.

În practica sa, Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat în sensul că nu se poate face abstracție de comportamentul fiscal al furnizorilor, dacă factura de vânzare a fost înregistrată în contabilitatea societății emitente; T.V.A. aferentă a fost reflectată în jurnalele de vânzări și, corespunzător, în deconturile de T.V.A.

A fost colectată T.V.A., ca urmare a operațiunilor de livrare de produse. În acest context, atât furnizorul cât și beneficiarul, adică ambele părți ale unei tranzacții trebuie să se supună unui regim fiscal unitar, nefiind de conceput ca furnizorul să colecteze T.V.A. iar beneficiarul să nu aibă dreptul de a deduce aceeași taxă.

Faptul că ulterior echipamentele au fost dezmembrate și livrate unei/unor alte societăți de tip R.E.M.A.T. nu poate conduce la concluzia adoptată de organele fiscale pentru că aplicarea măsurilor de simplificare a plății T.V.A. intervine la ultima verigă din lanț, niciun participant din amonte operațiunilor nefiind afectat.

Aceasta interpretare restrictivă a principiilor deductibilității realizată de pârâta contravine legislației comunitare în materie, legislație ce este permisivă. Astfel, legislația europeană, pornind de la scopurile investiționale ale agenților economici, acceptă deducerea integrală a TVA aferente chiar și activităților premergătoare activității economice. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție (denumită în continuare „CEJ”), noțiunea de activitate economică avută în vedere la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 poate consta în mai multe acte consecutive, iar, printre aceste acte, activitățile pregătitoare, precum achiziționarea mijloacelor de exploatare și, prin urmare, cumpărarea - unui bun imobil, trebuie considerate drept activități economice (a se vedea Hotărârea Rompelman, Hotărârea Lennartz, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C 110/94, Rec., p. I 857, punctul 15, precum și Hotărârea Fini H.). Orice persoană care îndeplinește acte pregătitoare este, în consecință, considerată drept persoană impozabilă în sensul acestei dispoziții și are dreptul de a deduce TVA ul (Hotărârea Fini H.).

În acest sens, în materia deductibilității TVA, practica (cazul C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziltling (INZO) v. Belgian State), cristalizată ca urmare a interpretărilor date Directivei nr. 112/2006 (fosta Directiva a Consiliului Uniunii Europene nr. 388/1977) este permisivă - „chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent art. 9 din Directiva ^ 12/2006) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul TVA”. În acest sens, CEJ precizează expres că „TVA plătită pentru acțiunile premergătoare realizării unei activități economice poate fi dedusă, în conformitate cu art. 17 al Directivei (în prezent art. 167 din Directiva 112/2006)”. Așadar, potrivit Deciziei CEJ în cazul C-110/94 amintit mai sus și în conformitate cu jurisprudență CEJ, este suficient ca o companie să dovedească intenția de a realiza operațiuni taxabile pentru a putea deduce TVA aferentă investiției chiar și în situația în care investiția avută în vedere nu se finalizează. În această privință, trebuie amintit că un particular care dobândește bunuri în vederea desfășurării unei activități economice, în sensul acestei dispoziții, dobândește bunurile respective în calitate de persoană impozabilă, chiar dacă acestea nu sunt utilizate imediat pentru această activitate economică (a se vedea Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C 97/90, Rec., p. I 3795, punctul 14).

Potrivit opiniei CEJ exprimată în cazul C-26/1962 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Netherlands Inland Revenue Administration (denumit în continuare „NV Algemene”) „prevederile Tratatului CEE produc efect direct, creând drepturi individuale pentru care instanțele naționale trebuie să le protejeze”. În acest context, conform comentariilor la hotărâri CEJ în cazul NV Algemene, „noțiunea de efect direct înseamnă deci că textele comunitare care sunt dotate cu un asemenea efect creează imediat, pentru particulari, drepturi de care aceștia se pot prevala direct în fața organelor de jurisdicție naționale. La rândul lor, acestea din urmă sunt ținute să asigure protecția juridică ce decurge, pentru justițiabili, din efectul direct al dreptului comunitar”.



Pe cale de consecință, în conformitate cu legislația și jurisprudența europeană, valorificarea utilajelor în cauza ca deșeuri este deductibilă, fiind vorba de o cheltuială de investiție aferentă amenajării construcțiilor destinate producției, achiziția terenului și a construcțiilor aferente precum și executarea lucrărilor de dezmembrare fiind acțiuni premergătoare realizării unei activități economice și prin urmare subscrisa este beneficiară dreptului de deducere.

În ce privește TV.A. aferenta prestărilor de servicii, s-a arătat că instanța de fond retine ca reclamanta nu a prezentat înscrisuri din care să rezulte realitatea și efectivitatea prestării de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru sau de activitate care să probeze că respectivele servicii au servit operațiunilor taxabile desfășurate de beneficiarul lor.

În ceea ce privește sarcina probațiunii trebuie avut în vedere ca decizia de impunere contestată are la baza un raport de inspecție fiscală care cuprinde mai multe anexe, în care sunt enumerate înscrisurile avute în vedere la momentul constatărilor efectuate de inspectorii fiscali.

În cauza pârâta a anexat întâmpinării raportul de inspecție fiscală, însă fără aceste anexe (fila 81 dosar 1980/97/2015 al Tribunalului Hunedoara - prima fază procesuală).

În primul ciclu procesual, instanța a pus în vedere pârâtei să depună la dosar toate actele care au stat la baza deciziei de impunere - încheierea din 17.09.2015 - fila 119, la următorul termen pârâta a solicitat să i se mai acorde un termen pentru depunerea respectivelor înscrisuri, cerere care i-a fost admisă - încheierea din 01.10.2015 - fila 127.

La termenul din 29.10.2015, parata a depus la dosar doar patru contracte, care bineînțeles ca nu reprezentau totalitatea înscrisurilor care au stat la baza deciziei de impune - încheierea din 29.10.2015 - fila 144.

Fiind vorba de a-si susține afirmațiile din întâmpinare și din actul administrativ atacat, sarcina probei revenea, în primul rând, pârâtei conform art. 249 C.proc.civ.

Cu toate acestea, reclamanta a pus la dispoziție toate înscrisurile expertului desemnat în cauză pentru a realiza raportul de expertiză, iar expertul face trimitere la contracte, la procese-verbale, la anexele facturilor pe care le-a analizat și le-a avut în vedere și ele ar fi trebuit să fie anexate raportului de expertiză.

În aceste condiții, simpla afirmație că nu a depus înscrisuri la dosar nu este de natură a fundamenta o hotărâre în cauză, cate vreme existența acestor înscrisuri este probată prin celelalte probele aflate la dosar.

Mai mult, o parte a acestor documente a fost depusă la dosar o dată cu concluziile scrise. Instanța era ținută să facă aplicarea art. 394 alin. 3 C.proc.civ., însă aceeași instanța, în virtutea rolului sau activ și mai ales pentru a-si îndeplini obligația de a afla adevărul, avea posibilitatea de a redeschide dezbaterile în temeiul art. 400 C.proc.civ. și să suplimenteze probațiunea în mod corespunzător în măsură în care aprecia determinante respectivele înscrisuri.

S-a mai arătat că următoarele aspecte ignorate total de instanța de fond: în luna ianuarie 2008, în Baza Contractului de prestări servicii nr. 16.12.2007 și a Facturii nr.

/15.01.2008, emisă de către SRL Oraștie, a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli cu servicii executate de terți” suma de 30.000 lei, cu TVA aferentă de lei.

Din verificările efectuate asupra documentelor justificative ce au stat la baza înregistrării prestațiilor în evidența contabilă, organele fiscale au constatat următoarele:

- la obiectul contractului se prevede „execuție lucrări de proiectare”, fără a se preciza despre ce lucrări de proiectare este vorba

- societatea nu deține niciun proiect care să aibă drept proiectant SRL, nedeținând documente prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate de către SRL

- din documentele puse la dispoziție, rezulta faptul că proiectul la care se face referire în Factura Nr. /15.01.2008 constă în „Alimentare cu apa a localității Turdas-Jud. Hunedoara”. Din consultarea datelor cuprinse în proiectul tehnic nr. /2007 la



proiectant apare în mod explicit  
ca și proiectant (

T SRL.

4 SRL. În nicio anexa la proiect nu apare

Consecința fiscală a constat în neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în suma de 5.700 lei.

Între recurenta și ( ) S.R.L s-a încheiat contractul nr. /16.12.2007 având ca obiect „Execuție lucrări proiectare” în valoare de lei plus, TVA-ul aferent fiind în valoare de lei.

Anterior, a încheiat Contractul nr. /14.09.2007 cu Consiliul Local Turdaș are ca obiect proiectarea și executarea lucrărilor de alimentare cu apă a comunei Turdaș.

Astfel a facturat servicii de proiectare, organizare de șantier, conducta rețea prin factura /17.12.2007, în valoare de lei (cu TVA inclus) , din care, în luna aprilie 2008, se stornează suma de lei, în urma negocierii dintre parti, prin factura nr. din data de 30.04.2008, rezultând suma de ( lei, sumă care a fost achitată integral.

Factura nr. 17.12.2007 la denumirea produselor sau serviciilor specifica servicii de proiectare în valoare de lei și un TVA în valoare de lei.

Prin contractul nr. /14.09.2007 se prevede la art. 22 posibilitatea subcontractării unor lucrări.

Lucrările de proiectare au fost subcontractate cu Cons Instal Proiect S.R.L. Orăștie, prin contractul nr. /16.12.2007, avându-se în vedere faptul ca aceasta societate avea autorizațiile necesare emise de instituțiile abilitate.

În baza acestui contract s-a emis factura nr. 5.01.2008 în valoare de lei, cu un TVA aferent în valoare de lei.

Dovada efectuării lucrărilor de proiectare o reprezintă faptul că între părți s-a încheiat procesul verbal de predare-primire nr. /14.01.2008 semnat și stampilat, și s-a acceptat la plată factura emisă de către S.R.L. Orăștie, pentru un serviciu pe care l-a refacturat la Consiliul Local Turdaș la o valoare mai mare.

Suma de 30.000 lei aferenta prestărilor de servicii efectuate de

SRL este o cheltuiala de proiectare aferenta obținerii de venituri impozabile conform art. 21 alin.1 din Legea 571/2003. Necesitatea prestărilor de servicii trebuie apreciata și prin prisma principiului libertății de gestiune care permite contribuabilului sa faca cheltuieli pe care le considera necesare afacerii sale, iar necesitatea acestor cheltuieli poate fi dovedita sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului.

Astfel a justificat necesitatea acestor cheltuieli în calitate de proiectant general, probând cu documente justificative recepția lucrărilor de proiectare achiziționate (contract și proces verbal semnat și stampilat). Aceasta cheltuiala de proiectare a fost refacturata Consiliului Local Turdas, factura care printre alte servicii conține și servicii de proiectare, factura acceptata la plata de către unitatea administrativ teritoriala, chiar achitata parțial la data controlului.

Lucrările de proiectare au generat costuri în valoare de lei, în timp ce veniturile realizate prin refacturarea acestor lucrări au fost în valoare de lei.

În concluzie, conform argumentelor expuse mai sus care sunt susținute și de concluziile expertului contabil, rezulta societatea beneficiază de dreptul de deducerea a TVA în valoare de lei.

De asemenea, în luna decembrie 2008 în baza Contractului de prestări servicii nr. 28.11.2008 și a Facturii nr. /18.12.2008 emisa de către SRL Arad, unitatea înregistrează în contul 628 „Cheltuieli cu servicii executate de terți” suma de 80.840 lei cu o TVA aferenta de lei.

Din verificările efectuate asupra documentelor justificative ce au stat la baza înregistrării prestațiilor în evidenta contabila organele fiscale au constatat următoarele:

la obiectul contractului se prevede „întocmire documentație în baza programului de accesare fonduri europene.”



- unitatea nu deține documente prin care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor facturate de către SRL

- din fisa furnizorului, rezulta ca aceste servicii nu au fost achitate.

Consecința fiscală a constat in neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de 15.360 lei aferenta prestațiilor facturate de SRL.

Cu privire la TVA. aferenta serviciilor de cercetare-dezvoltare prestate de S.R.L. Arad, aceasta este deductibila, deoarece aceste servicii au ca obiectiv punerea la punct a unui nou produs si a unei noi tehnologii având legătură cu obiectul de activitate autorizat. In speța, s-a urmărit realizarea unei stații de oxigen tehnic si gaze inerte, anterior fiind necesar a se studia fezabilitatea unui asemenea proiect, respectiv, procedeul tehnologic pe care l-ar presupune proiectul si costurile de realizare a unei asemenea investiții.

Societatea realizează lucrări de instalații montai ce presupun si operațiuni de sudura cu oxigen si alte gaze inerte, pentru care cheltuielile materiale sunt considerabile. ... Or, prin realizarea studiului de cercetare, se urmărea implementarea unui proiect prin care "să scadă cheltuielile, deci nu poate fi acceptata opinia ca aceste cheltuieli nu au legătură cu obiectul de activitate si interesele societății.

În susținerea punctului său de vedere, reclamanta readuce in atenție Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C/110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziling (INZO) v. Belgian State care prezintă situația companiei INZO al cărei obiect de activitate consta in descoperirea si exploatarea proceselor cu ajutorul cărora se realizează tratamentul apei marine si al apei salmastre în scopul obținerii apei potabile ce urma a fi distribuita. Cu acest scop, INZO a realizat o serie de achiziții de bunuri de capital si a întreprins un studiu de profitabilitate in ceea ce privește construirea unei instalații de desalinizare. In urma studiului, s-au identificat o serie de probleme de profitabilitate si o parte dintre investitori s-au retras. Astfel, proiectul a fost abandonat, iar INZO a intrat in Listare de insolventa.

În cazul judecat la CEJ, INZO nu a demarat niciodată proiectul vizat inițial si prin urmare nici nu a obținut venituri taxabile. Cu toate acestea, CEJ a decis ca INZO are drept de deducere pentru TVA aferenta achizițiilor efectuate cu scopul realizării studiului de profitabilitate, intrucat studiul de profitabilitate constituia un act premergător proiectului si, in consecința, reprezenta o activitate economica.

În acest sens, CEJ a decis următoarele: „chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent art. 9 din Directiva 112/2006) si, in acest context, autoritățile fiscale trebuie sa tina cont de intenția declarata a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul TVA". Mai mult, CEJ precizează că „TVA plătită pentru acțiunile premergătoare realizării unei activități economice în principiu poate fi dedusă, în conformitate cu art. 17 al Directivei (in prezent art. 167 din Directiva 112/2006)”

Prin urmare, nu este datorata nici TVA. aferenta prestării acestor servicii.

In luna decembrie 2008, in baza Contractului de prestări servicii nr. /28.11.2008 si a facturilor nr. /09. 12.2008 si /26.12.2008, emise de către I

) SRL Tarnaveni subscrisa a înregistrat in contul 628 „Cheltuieli cu servicii executate de terți” suma de J cu o TVA aferenta de lei.

Din verificările efectuate asupra documentelor justificative ce au stat la baza înregistrărilor prestațiilor in evidenta contabila organele fiscale au constatat următoarele:

- la obiectul contractului se prevede „Reparații si revizii pentru utilaje tehnologice”, fără a fi precizate serviciile ce urmează a fi efectuate, precum si tarifele percepute pentru fiecare serviciu;

- deși in contract se face referire la „ Oferta de preț”, unitatea verificata nu deține niciun document justificativ in acest sens;

- unitatea prezintă drept documente justificative doua procese verbale

- conform datelor din fisa furnizorului, rezulta ca aceste servicii nu au fost achitate, soldul neachitat fiind in suma de lei.



Consecința fiscală a celor redate mai sus constă în deducerea nelegală a TVA în suma de \_\_\_\_\_ lei aferent prestațiilor pentru care nu s-a făcut dovada cu documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectiv prestate.

Prin contestație a arătat că au fost încheiate procese verbale de recepție care atestă realitatea serviciilor prestate și necesitatea efectuării reparațiilor, având în vedere specificul activității desfășurate, iar utilajele sunt utilizate efectiv în activitatea pe care o desfășoară subscrisa, în urma căreia a obținut și obține venituri impozabile.

De asemenea, pentru serviciile prestate au fost emise facturi, ce cuprind elementele prevăzute la art. 155 alin. 5 Cod fiscal, astfel ca a îndeplinit toate condițiile pentru ca TVA în suma de 46.113 lei să fie deductibilă.

Potrivit pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 aprobate prin HG 44/2004, nu intra sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări servicii, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane juridice, cum sunt : cele de întreținere și reparare a activelor...Organele de inspecție fiscală motivează neacordarea dreptului de deducere pentru TVA raportându-se la structura și clauzele contractului, deși acest tip de cheltuieli sunt deductibile și fără existența unui contract încheiat, așa cum am argumentat mai sus. Factura fiscală este definită ca fiind un înscris sub semnătură privată, prin care se constată executarea unei operațiuni comerciale. Mai mult, în dreptul comercial român se recunoaște faptul că factura face dovada în legătură cu existența actului juridic și cu executarea operațiunii care constituie obiectul ei". Având în vedere toate acestea o factură fiscală face dovada existenței unui contract. În cele două facturi se specifică cărui utilaj i s-a făcut reparația, existând chiar și o anexă în acest sens, ceea ce contrazice cele reținute de organele fiscale în Raportul de inspecție fiscală.

Documentul justificativ care atestă prestarea efectivă a serviciului este procesul verbal de recepție.

Prin procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor nr. \_\_\_\_\_ 08.12.2008 și nr. \_\_\_\_\_ 17.12.2008, la punctul 5 se specifică următoarele:

Procesul verbal nr. \_\_\_\_\_ /08.12.2008 la punctul 5 prevede că se admite recepția la terminarea lucrărilor conform anexei nr. 1 t Anexa nr. 1 conține reparații și revizii la utilaje, după cum urmează: -strung –freză, fierăstrău alternativ -foarfecă combinată 2 bucați 1 bucată 1 bucată 1 bucată

Procesul verbal nr. \_\_\_\_\_ /17.12.2008 prevede că se admite recepția reparațiilor la următoarele utilaje : ghilotină –abkant mașina de roluit tablă

Față de cele expuse mai sus reparațiile au fost recepționate și facturile emise au fost acceptate și înregistrate în contabilitate.

Costurile cu reparații și revizii pentru utilaje tehnologice sunt în valoare de \_\_\_\_\_ lei plus TVA-ul aferent în valoare de \_\_\_\_\_ ei.

Veniturile realizate în anul 2008 din lucrări executate și servicii prestate sunt în valoare de \_\_\_\_\_ lei. Veniturile au fost realizate în principal din confecții metalice. Din aceeași activitate s-au realizat venituri în anul 2009 în valoare de \_\_\_\_\_ ei.

Rezultă așadar că serviciile contractate sunt destinate realizării operațiunilor taxabile, astfel încât TVA-ul aferent acestor servicii, în valoare de 46.113 lei, este TVA deductibil.

Potrivit HG 2139/2004, cap.III alin.2 „Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare", indiferent de valoarea și volumul acestora. Societatea reclamanta probează efectuarea serviciilor de către prestator cu cele 2 procese verbale și dovedește necesitatea efectuării reparațiilor având în vedere specificul activității desfășurate.

Potrivit regulii generale impuse de art 145 alin 1 din Legea 571/2003 dreptul de deducere al taxei pe valoare adăugată ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă. De aici rezultă faptul că deductibilitatea taxei pe valoare adăugată este un drept ce se exercită imediat, nefiind relevant momentul efectuării propriu-zise a plății prețului către prestator.



Organele de inspecție fiscală motivează neacordarea dreptului de deducere pentru taxa de valoare adăugată în valoare de 4 lei prin faptul că serviciile respective nu au fost achitate, argument care este în contradicție cu prevederile art. 145 alin 1 din Legea 571/2003.

Potrivit art. 145 alin.2 din Codul Fiscal dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată aparține oricărei persoane impozabile pentru prestările de servicii care i-au fost prestate de o altă persoană impozabilă, cu următoarele condiții : serviciile sunt destinate desfășurării de operațiuni taxabile și pentru aceste servicii prestate sau care urmează a fi prestate să dețină o factură fiscală care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Codul Fiscal.

Faptul că în anul 2008, SRL Tarnaveni nu a evidențiat venituri în contabilitate nu poate fi imputat recurentei, neînregistrarea veniturilor, precum și neplata obligațiilor fiscale de către acesta nu da drept gorganului fiscal să le stabilească impozite suplimentare, iar această societate pe perioada derulării operațiunilor comerciale, nu a fost declarată ca fiind inactivă sau radiată.

Mai mult decât atât cele 2 facturi emise de SRL Tarnaveni au fost enumerate de recurenta în Declarația 394, astfel fiind respectate prevederile din Ordinul nr. 3596 / 2011 al ANAF art 1 „Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România sunt obligate să declare toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România.”

#### *Apărările formulate în cauza*

Intimata a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului.

În motivare s-a arătat, cu privire la motivul de recurs prevăzut de art. 488 alin. 1 punctul 6 C.pr.civ că nu se poate compara hotărârea din cea de-a doua fază procesuală cu cea pronunțată de instanță în primul ciclu procesual.

Spre deosebire de prima sentință, desființată de instanța de recurs, hotărârea judecătorească pronunțată de tribunal în al doilea ciclu procesual conține considerentele pentru care s-a apreciat că acțiunea în contencios administrativ nu poate fi primită.

Astfel, instanța fondului a motivat atât soluția de admitere a solicitării de respingere ca inadmisibilă a acțiunii formulate împotriva raportului de inspecție fiscală cât și soluția de respingere a acțiunii în contencios administrativ, prezentând în mod succint argumentele care au format convingerea instanței în a adopta aceste soluții.

Instanța a cântărit argumentele prezentate de ambele părți și a apreciat că aspectele prezentate prin apărările formulate - atât prin întâmpinare cât și prin obiecțiunile la expertiză - sunt temeinice și fondate și astfel a concluzionat în sensul respingerii acțiunii.

Cu privire la motivul de recurs prevăzut de art. 488 alin. 1 punctul 8 C.pr.civ s-a precizat că instanța de fond în mod legal și temeinic a reținut că devreme ce pe calea procedurii prealabile administrative se poate contesta doar titlul de creanță, care este reprezentat doar de decizia de impunere și nu și de raportul de inspecție fiscală, în mod firesc acțiunea în contencios administrativ se îndreaptă împotriva deciziei de impunere și a deciziei pronunțate în procedura prealabilă, nu și împotriva raportului de inspecție fiscală.

Pentru a constata temeinicia acestei soluții trebuie avute în vedere dispozițiile art. 205 alin. 1 și art. 2018 alin. 2 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în conformitate cu care se poate face contestație împotriva titlului de creanță iar la instanță se atacă decizia pronunțată în soluționarea contestației formulate pe calea procedurii prealabile administrative.

Devreme ce recurenta nu a indicat normele de drept material care au fost încălcate sau aplicate greșit în cazul respingerii ca inadmisibile a acțiunii în contencios administrativ formulate împotriva raportului de inspecție fiscală, susținerile acesteia trebuie respinse ca nefondate, nefiind incident astfel motivul de recurs invocat.

În ceea ce privește susținerile recurentei ce privesc fondul chestiunii deduse judecării precum și afirmațiile acesteia cum că instanța de fond a făcut aplicarea greșită a normelor de



drept material atunci când a dispus soluția de respingere, în opinia intimă a acestor susțineri sunt nefondate și trebuie înlăturate ca atare de la soluționarea cauzei.

Referitor la TVA aferentă casării utilajelor preluate de la S.R.L. recurenta susține că în mod eronat organele fiscale nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă utilajelor achiziționate și ulterior casate, întrucât și cu privire la aceste utilaje TVA este deductibilă.

Aceste susțineri nu pot fi primite, întrucât, potrivit dispozițiilor art. 145 alin. 3 lit. al coroborate cu cele ale art. 160 indice 12 din Codul fiscal.

Față de cele susținute de aceasta că a fost forțată de împrejurări să achiziționeze imobilul împreună cu utilajele respective, fiind vorba de o vânzare în bloc, realizată în procedura de faliment, decizia luată cu privire la această achiziție, în ansamblul său, reprezintă o decizie de afaceri care implică și riscurile aferente. La momentul achiziționării imobilului, recurenta avea deplină cunoștință a faptului că acolo se regăsesc și aceste utilaje care nu sunt destinate realizării operațiunilor taxabile care intră în sfera sa de activitate și pentru a căror dezmembrare și înstrăinare, avea să suporte și consecințele fiscale aferente, inclusiv sub aspectul taxei pe valoarea adăugată. De altfel și pe factura de achiziție, bunurile valorificate sunt trecute distinct, respectiv teren, construcție și utilaje, iar la utilaje este calculat TVA, cumpărătorul cunoscând așadar că, deosebit de teren și construcție, care au fost achiziționate pentru realizarea de operațiuni taxabile, a achiziționat și o serie de utilaje care nu vor fi folosite în acest scop și deci, cu privire la care nu putea să deducă TVA.

Mai mult, în mod eronat recurenta susține în cuprinsul cererii sale de recurs că operațiunea de scoatere din funcțiune s-a datorat parametrilor productivi inadecvați iar nu degradării fizice, întrucât, așa cum s-a reținut în raportul de inspecție fiscală, recurenta însăși, prin comisia de inventariere constituită ca urmare a hotărârii administratorului societății a constatat prin procesul verbal întocmit la data de 08.02.2006 că "mijloacele fixe aveau un grad de uzură foarte ridicat (de peste 80%) și nu mai erau în stare de funcționare, ca urmare s-au făcut următoarele propuneri- scoaterea din uz și casarea mijloacelor fixe prin dezmembrare și valorificarea lor prin intermediul unui centru de colectare a fierului vechi".

Recurenta face trimitere la concluziile expertului, concluzii care au fost combătute în fața instanței de fond și care, reprezintă niște opinii personale ale acestuia despre modul în care ar fi trebuit să procedeze recurenta pentru ca aceasta să beneficieze de deductibilitate, oferind variante mai mult sau mai puțin incidente, în așa fel prezentate încât să satisfacă intenția recurtei, respectiv aceea de a-și deduce TVA aferent utilajelor achiziționate.

În ceea ce privește TVA aferentă prestărilor de servicii, recurenta elaborează o teorie privind sarcina probei, concluzionând că instituția este cea care trebuia să probeze cele arătate prin apărările formulate. Ori, recurenta este cea care a formulat acțiunea în contencios administrativ și care a invocat într-un mod lapidar și mai mult decât succint, că reținerile organului de soluționare a contestațiilor precum și cele ale organelor de inspecție fiscală nu ar respecta dispozițiile legale fiscale invocate în motivarea actelor emise de acestea. Pentru a-și susține aceste afirmații, recurenta era cea care avea obligația de a prezenta orice probe aprecia că sunt utile, pertinente și concludente, fiind obligația sa de a prezenta acele probe de natură a demonstra netemeinicia celor reținute de organele fiscale.

Cele patru contracte despre care vorbește recurenta, sunt contractele puse la dispoziție de contribuabil, cum sunt ele enumerate în anexele la raportul de inspecție fiscală, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxa pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. Actele pe baza cărora s-a efectuat inspecția fiscală au fost puse la dispoziție de reprezentantul de la acea vreme a recurtei.

Pentru a beneficia de deductibilitate, serviciile nu trebuie să figureze numai generic înscrise în facturi fiscale, ci trebuie să se dovedească realitatea și efectivitatea prestării lor cu documente valabile încheiate/întocmite, respectiv contracte încheiate cu prestatorii, situații de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru sau de activitate, fiind obligatoriu ca respectivele servicii să servească operațiunilor taxabile desfășurate de beneficiarul lor.



Or, societatea nu a prezentat astfel de documente cu privire la niciuna dintre cele trei societăți prestatoare de servicii, respectiv S.C. S.R.L., S.C.

S.R.L. și S.C. S.R.L. Dispozițiile privitoare la deductibilitatea TVA trebuie interpretate în sensul că serviciile prestate îndeplinesc condițiile de exercitare a deductibilității, în concret, doar dacă sunt îndeplinite următoarele condiții pentru dovedirea realității celor înscrise în facturi: serviciul trebuie să fie efectiv prestat și executat în baza unui contract, prestarea efectivă să fie justificată prin situații de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru, etc., contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea achiziționării de astfel de servicii prin specificul activității desfășurate. Iar întrucât societatea reclamantă nu a prezentat astfel de documente, organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere a TVA pentru aceste servicii. De altfel, nici expertul nu a recunoscut dreptul de deducere a TVA cu privire la prestările de servicii efectuate de S.C.

S.R.L. și S.C. S.R.L. reținând pentru aceasta că reclamanta recurentă nu a prezentat suficiente documente justificative care să constituie baza pentru acordarea dreptului de deducere.

În ceea ce privește prestările de servicii efectuate de S.C. S.R.L. nu s-a acordat drept de deducere pentru că nu s-au prezentat documente justificative, pe de o parte, iar pe de altă parte, din actele analizate de organele de inspecție fiscală a rezultat că proiectul în discuție a fost elaborat de un colectiv format din 4 persoane din care 3 erau salariați ai S.C.

S.R.L. la data elaborării proiectului.

Referitor la prestările de servicii efectuate de S.C. S.R.L. atât organele de inspecție fiscală cât și expertul numit în cauză au constatat că reprezentanții recurente reclamate nu au prezentat facturi prin care să dovedească obținerea de venituri din cadrul vreunui program de accesare de fonduri europene. Pentru a se ajunge la această concluzie, au fost analizate documente ce prezintă relevanță în acest sens. Astfel, din fișa contului furnizorului a rezultat că recurenta reclamantă nu a achitat serviciile prestate de S.C.

S.R.L. Furnizorul nu are înregistrată în contabilitate vreo factură de clienți pentru perioada de referință iar recurenta reclamantă nu a făcut dovada că a accesat vreun program de accesare fonduri europene.

Invocarea de către recurentă a cauzei INZO nu prezintă relevanță pentru speța de față, întrucât așa cum am arătat mai sus, studiul nu s-a realizat, accesarea fondurilor europene nu a avut loc iar factura pentru pretinsul serviciu nu a fost achitată și nici măcar nu apare înregistrată în contabilitatea furnizorului.

Tot astfel, și în cazul serviciilor prestate de S.C. S.R.L. s-a constatat că recurenta reclamantă nu a deținut documente justificative, altele decât contractul și două facturi, care să ateste realitatea prestării acestor servicii. În acest sens, s-a avut în vedere că recurenta reclamantă nu a achitat cele două facturi iar furnizorul de servicii nici măcar nu a înregistrat în contabilitatea sa facturile respective, în perioada de referință. Recurenta reclamantă nu a prezentat nici în cursul inspecției, nici în faza soluționării contestației în procedură prealabilă și nici la momentul efectuării expertizei documente din care să rezulte care a fost prețul contractului și nici vreun deviz de lucrări privind costul reparațiilor pretins a fi efectuate, care să poată fi luate în considerare, ca fiind documente justificative în vederea acordării dreptului de deducere.

În drept, au fost invocate prevederile art. 490 alin. 2 coroborat cu art. 471 alin. 5 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și celelalte prevederi legale la care am făcut trimitere în cauză.

*Soluția instanței de control judiciar*

**Analizând recursul formulat din prisma motivelor invocate, curtea constată următoarele:**

Potrivit art. 488 alin 1 C.pr.civ casarea unor hotărâri se poate cere numai pentru motivele de nelegalitate enumerate în mod limitativ la pct. 1-8, iar reclamanta a înțeles să invoce motivele prevăzute de art. 488 alin. 1 pct. 6 și pct. 8 din C.pr.civ, respectiv când,



hotărârea nu cuprinde motivele pe care se întemeiază sau când cuprinde motive contradictorii ori numai motive străine de natura cauzei și hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material.

În ceea ce privește primul motiv de recurs, Curtea are în vedere ca potrivit art. 425 alin. 1 C.pr.civ hotărârea trebuie să cuprindă partea introductivă, considerentele și dispozitivul, iar în cuprinsul considerentelor se vor arăta obiectul cererii și susținerile pe scurt ale părților, expunerea situației de fapt reținută de instanță pe baza probelor administrate, motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază soluția, arătându-se atât motivele pentru care s-au admis, cât și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților.

Motivarea hotărârilor judecătorești se impune din perspectiva dreptului la un proces echitabil, întrucât numai pe această cale se poate verifica maniera în care, în circumstanțele concrete ale cauzei, a fost soluționat procesul. Exigența motivării este esențială în administrarea adecvată a justiției, în condițiile în care considerentele reprezintă partea cea mai întinsă a hotărârii, locul în care se indică motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței.

În cadrul dreptului la un proces echitabil se analizează și dreptul oricărei părți în cadrul unei proceduri judiciare de a prezenta instanței observațiile, argumentele și mijloacele sale de probă, coroborat cu dreptul fiecărei părți ca aceste observații și argumente să fie examinate în mod efectiv. Cu privire la aceste aspecte, obligația instanței de motivare a deciziilor sale este singurul mijloc prin care se poate verifica respectarea lor.

Motivarea este de esență hotărârilor, reprezentând o garanție pentru părți că cererile lor au fost analizate cu atenție. Practica instanței supreme este orientată în acest sens, afirmând constant că inexistența motivării atrage casarea hotărârii, la fel și o motivare necorespunzătoare. Cu alte cuvinte, o motivare excesiv de succintă sau necorespunzătoare în raport cu complexitatea cauzei echivalează, practic, cu inexistența motivării.

Aceeași concluzie se desprinde și din jurisprudența deja consacrată a Curții Europene a Drepturilor Omului, referitoare la dreptul la un proces echitabil. Astfel, Curtea arată că dreptul la un proces echitabil, garantat de art. 6 par. 1 din Convenție, înglobează, între altele, dreptul părților unui proces de a-și prezenta observațiile pe care le apreciază ca fiind pertinente cauzei lor. Cu alte cuvinte, art. 6 implică, mai ales, în sarcina „tribunalului”, obligația de a proceda la o examinare efectivă a motivelor, argumentelor și cererilor de probă ale părților sub rezerva aprecierii pertinentei acestora” (cauza Van de Hurk c. Țările de Jos, hot. din 19 aprilie 1994, §59; în același sens, cauza Albina c. România, hot. din 28 aprilie 2005, §30). Obligația instanței de a răspunde prin motivare la argumentele prezentate de părți este justificată, întrucât „numai prin pronunțarea unei hotărâri motivate poate fi realizat un control public al administrării justiției” (hotărârea Hirvisaari c. Finlanda din 27 septembrie 2001). Din alt punct de vedere, necesitatea motivării hotărârii înlătură arbitrariul și face posibil controlul judiciar.

Verificând hotărârea atacată cu recurs, prin prisma respectării cerințelor legale de indicare a motivelor de fapt și de drept care au format convingerea instanței Curtea de apel constată că prima instanța a arătat motivele pentru care contestarea raportului de inspecție fiscală este inadmisibilă.

De asemenea în ceea ce privește legalitatea și temeinicia actelor administrative contestate s-a reținut ca administratorul societății a arătat prin nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală faptul că echipamentele tehnologice ce au fost achiziționate nu au fost destinate realizării de venituri taxabile, ele fiind nefuncționale și neutilizabile, astfel ca a constat deducerea nelegală a TVA în sumă de                      lei, aferentă utilajelor achiziționate care nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, iar prin valorificarea fierului rezultat din casare nu s-a recuperat TVA la nivelul TVA dedusă.

Cu privire la calitatea de document justificativ a înscrisurilor prezentate de societate organelor de inspecție fiscală, instanța a reținut ca pentru a beneficia de deductibilitate, serviciile nu trebuie să figureze numai generic înscrise în facturi fiscale, ci trebuie să dovedească realitatea și efectivitatea prestării de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru



sau de activitate, fiind obligatoriu ca respectivele servicii să servească operațiunilor taxabile desfășurate de beneficiarul lor.

Ori, societatea nu a prezentat astfel de documente cu privire la niciuna dintre cele trei societăți prestatoare de servicii, respectiv SC ( SRL, SC / SRL și SC SRL. Dispozițiile privitoare la deductibilitatea TVA trebuie interpretate în sensul că serviciile prestate îndeplinesc condițiile de exercitare a deductibilității, în concret, doar dacă sunt îndeplinite următoarele condiții pentru dovedirea realității celor înscrise în facturi: serviciul trebuie să fie efectiv prestat și executat în baza unui contract, prestarea efectivă să fie justificată prin situații de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea achiziționării de astfel de servicii, prin specificul activității desfășurate. Iar întrucât reclamanta nu a prezentat astfel de documente, organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere a TVA pentru aceste servicii.

Așadar, prima instanță a motivat hotărârea recurata, în considerentele acesteia regăsindu-se motivele pentru a fost respinsă cererea formulată.

Raportat la cel de al doilea motiv de recurs, Curtea are în vedere că motivul de casare prevăzut de art. 488 alin. 1 pct. 8 C.pr.civ, vizează încălcarea legii de drept substanțial (material), încălcare ce poate îmbrăca mai multe aspecte: aplicarea unui text de lege străin situației de fapt; extinderea normei juridice dincolo de ipotezele la care se aplică ori restrângerea nejustificată a aplicării prevederilor acesteia, textului de lege corespunzător situației de fapt i s-a dat o interpretare greșită; violarea unor principii generale de drept.

În ceea ce privește respingerea ca inadmisibilă a cererii de anulare a raportului de inspecție fiscală, într-adevăr raportul de inspecție fiscală constituind un act premergător emiterii unui act administrativ de creanță fiscală, care, potrivit dispozițiilor art. 18 din Legea nr. 554/2004, poate face obiectul controlului de legalitate de către instanța de contencios administrativ care a fost sesizată cu verificarea legalității actului administrativ pe care l-a precedat.

În cauza chiar dacă formal instanța a respins ca inadmisibil acest capăt de cerere, în cuprinsul sentinței a analizat conținutul acestui act preparator, motiv pentru care nu se impune casarea sentinței sub acest aspect.

În ceea ce privește deducerea nelegală a TVA în sumă de lei, aferenta casării utilajelor preluate de la S.R.L., Curtea reține în fapt că în luna octombrie 2005, recurenta a achiziționat în întregime dreptul de proprietate asupra imobilului proprietatea exclusivă a SRL Orastie, compus din: construcții în valoare de lei, teren în valoare de lei, echipamente tehnologice în valoare de lei. Prin Nota contabilă reclamanta a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea bunurilor achiziționate, din care echipamente tehnologice în valoare de lei, la care s-a dedus TVA în suma de lei.

În luna februarie 2006, urmare a Hotărârii nr. /01.02.2006, emisă de administratorii unității, s-a procedat la inventarierea echipamentelor tehnologice achiziționate. În referatul întocmit în 07.02.2006 se concluzionează că utilajele achiziționate la licitație sunt utilizabile doar în producția de alcool, sunt uzate și nu pot fi folosite în activitatea pe care societatea o desfășoară și pentru care este autorizată, astfel că se propune scoaterea din uz, casarea și valorificarea lor. Prin Procesul Verbal nr. FN /08.02.2006, comisia de inventariere a constatat că utilajele sunt uzate și propune scoaterea din uz a acestora prin dezmembrare. În același Proces verbal se constată faptul că din dezmembrarea utilajelor a rezultat fier vechi, valorificat în luna martie 2006, în valoare de lei.

În drept potrivit art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În Art. 145 Cod fiscal: se arată „(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată



ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă: a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să ii fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să ii fie prestate de o altă persoană impozabilă:

Din punct de vedere al TVA, art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea 571/2003 stabilește ca sunt asimilate librarilor de bunuri efectuate cu plata bunurile constatate lipsa din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c) al acestui articol.

În acest sens, punctul 6 alin. (5) din Titlul VI al normelor metodologice stabilește ca, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri. Se aplica prevederile art. 149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total ori parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare ori transformare.

Art. 160 din legea 571/2003 (1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

Art. 160<sup>1</sup>. – (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile de simplificare sunt: deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, precum și materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare, precum și terenuri și clădiri sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol.

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea «taxare inversă». Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

(4) Beneficiarii care sunt plătitori de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt aplică și prevederile art. 147, în funcție de destinația pe care o dau achizițiilor respective. Furnizorii deduc integral taxa pe valoarea adăugată la nivelul taxei colectate pentru livrările de bunuri pentru care au aplicat mențiunea «taxare inversă», chiar dacă sunt plătitori de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt.

(5) Dacă furnizorul nu a menționat «taxare inversă» în facturile fiscale emise pentru bunurile respective, beneficiarul nu este exonerat de la aplicarea prevederilor din prezentul articol. Beneficiarul trebuie să înscrie din proprie inițiativă această mențiune și să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor.“

Așadar pentru a putea fi dedusa TVA aferentă achiziției unor produse sau servicii, este necesar ca acestea să fie destinate realizării de operațiuni taxabile, dar în cauza nu s-au realizat operațiuni taxabile cu privire la casarea utilajelor achiziționate de la S.C. C

S.R.I. Orăștie. Mai mult reprezentantul societății a arătat, prin nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, faptul că echipamentele tehnologice ce au fost achiziționate nu au fost destinate realizării de venituri taxabile, ele fiind nefuncționale și neutilizabile.



În ceea ce privește T.V.A., aferentă prestărilor de servicii dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) C. fiscal prevăd ca Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:a) operațiuni taxabile;

În această privință, este de observat că baza de impozitare a unei prestări de servicii este constituită din tot ce se primește drept contrapartidă pentru serviciul prestat, iar prestarea de servicii este impozabilă doar în cazul în care există legătură directă între serviciul prestat și contrapartida primită.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din C. fiscal, iar în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din C. fiscal, dreptul de deducere a TVA este condiționat de justificarea achizițiilor cu documente și utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile.

În speță, în baza Contractului de prestări servicii nr. /16.12.2007 și a Facturii nr. /15.01.2008, emisă de către SRL Oraștie, recurenta a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli cu servicii executate de terti” suma de lei, cu TVA aferentă de 5.700 lei.

Organele fiscale au constatat că la obiectul contractului se prevede „execuție lucrări de proiectare”, fără a se preciza despre ce lucrări de proiectare este vorba, societatea nu deține niciun proiect care să aibă drept proiectant SRL, nedeținând documente prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate de către CONS

SRL. De asemenea din documentele puse la dispoziție, rezulta faptul că proiectul la care se face referire în Factura Nr. 15.01.2008 consta în „Alimentare cu apă a localității Turdas-Jud. Hunedoara”. Din consultarea datelor cuprinse în proiectul tehnic nr. /2007 la proiectant apare în mod explicit SRL. În nicio anexa la proiect nu apare ca și proiectant SRL.

În ceea ce privește serviciile furnizate de către SRL Arad, organele fiscale au constatat că la obiectul contractului se prevede „întocmire documentație în baza programului de accesare fonduri europene.”, unitatea nu deține documente prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate de către SRL, din fișa furnizorului, rezulta că aceste servicii nu au fost achitate.

Așadar reclamanta a depus ca document justificativ doar factura, care nici nu apare ca fiind achitată.

În ceea ce privește serviciile furnizate de către SRL Tarnaveni organele fiscale au constatat că la obiectul contractului se prevede „Reparații și revizii pentru utilaje tehnologice”, fără a fi precizate serviciile ce urmează a fi efectuate, precum și tarifele percepute pentru fiecare serviciu; deși în contract se face referire la „Oferta de preț”, unitatea verificată nu deține niciun document justificativ în acest sens; unitatea prezintă drept documente justificative două procese verbale, conform datelor din fișa furnizorului, așadar s-a concluzionat că aceste servicii nu au fost achitate, soldul neachitat fiind în suma de lei. Documentul justificativ depus în atestarea prestării efective a serviciului este procesul verbal de recepție.

Curtea reține că prin „document justificativ” se înțelege, în primul rând, factura, care se completează cu alte documente al căror conținut cuprindă acele mențiuni prevăzute de lege, apte să facă dovada caracterului efectiv al operațiunii pentru care se exercită dreptul de deducere și a legăturii ei cu operațiunile taxabile ale contribuabilului. Simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, sumele respective trebuind să aibă la baza documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În cauza în ceea ce privește contractul încheiat cu SRL Oraștie, acesta a avut ca obiect execuție lucrări de proiectare, iar în factura în



/15.01.2008 se precizează ca acesta constă în „Alimentare cu apa a localității Turdaș-Jud. Hunedoara”.

Din moment ce în proiectul tehnic nr. /2007 apare ca și proiectant doar recurenta, procesul verbal de predare-primire nr. /14.01. plata facturii emisă de către Cons Instal Proiect S.R.L. Orăștie, nu sunt suficiente pentru a arăta realitatea operațiunilor.

În ceea ce privește serviciile prestate de către SRL în justificarea realității a depus contractul, iar la obiectul acestuia se prevede „întocmire documentație în baza programului de accesare fonduri europene.”, iar serviciile nu au fost achitate.

În cazul contractului încheiat cu SRL Târnăveni, recurenta doua procese verbale în condițiile în care aceste servicii nu au fost achitate, soldul neachitat fiind în suma de lei, iar SRL Târnăveni nu a evidențiat venituri în contabilitate, astfel încât nu se poate concluziona că recurenta nu a prezentat suficiente documente justificative care să constituie baza pentru acordarea dreptului de deducere.

Inclusiv expertul nu a recunoscut dreptul de deducere a TVA cu privire la prestările de servicii efectuate de S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. reținând pentru aceasta că reclamanta recurentă nu a prezentat suficiente documente justificative care să constituie baza pentru acordarea dreptului de deducere

Așadar Curtea constata că actele depuse de către recurentă nu îndeplinesc condițiile de documente justificative prin care să se facă dovada că prestațiile sunt reale, neputând servi la deducerea TVA, astfel încât organul fiscal a stabilit în mod corect că societatea nu poate beneficia de un drept de deducere

Pentru aceste considerente Curtea reține că motivul de casare reglementat de art. 488 alin. 1 pct. 6 C.pr.civ nu subzista, iar instanța de fond a corect prevederile legale incidente, iar motivul de casare reglementat de art. 488 alin. 1 pct. 8 C.pr.civ nu este întemeiat și ca atare, recursul declarat urmează a fi respins potrivit art. 496 alin. 1 din același act normativ.

PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII

### DECIDE

Respinge ca nefondat recursul declarat de către Sc SRL, împotriva sentinței nr. 384/CAF/2018 pronunțată de Tribunalul Hunedoara- secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal în dosar nr. 1980/97/2015\*.

Definitivă.

Pronunțată în ședința publică din 25.02.2019.

*Președinte.*

*Judecător,*

*Judecător,*

*Concediu de odihnă  
semnează  
Președintele completului*

*Grefier,*

