

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.1325

Dosar nr.1151/2/2010

Ședința publică de la 9 martie 2012

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

La 17 februarie 2012 s-a luat în examinare recursul declarat de S.C. „.X.” SA .X. împotriva Sentinței civile nr..X. din 7 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea din data de 17 februarie 2012, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 24 februarie 2012, la 2 martie și apoi la 9 martie 2012.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Prima instanță

a) cererea de chemare în judecată

Prin cererea înregistrată la data de 31.07.2008 sub nr..X./2/2008 reclamanta S.C. .X. SA a chemat în judecată pe pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., pentru ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea Deciziei nr.X din 28.02.2007 emisă de pârâtă privind soluționarea contestației înregistrată sub nr..X. din 11.12.2007 și implicit anularea în parte a Deciziei de impunere nr.X din 12.11.2007 a A.N.A.F. - DGAMC privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală, în sensul obligării A.N.A.F. să admită la deductibilitate pentru reclamantă suma în cuantum de .X. lei reprezentând TVA aferent facturilor nr..X. din 8.10.2004, nr..X./ 12.01.2005, nr..X./ 31.03.2005 și nr..X./ 30.06.2005.

A arătat ca din anul 2004 a externalizat activitatea de întreținere reparare a materialului rulant, prin H.G. nr.47/2004 fiind aprobat contractul de mentenanță material rulant și feroviar pentru circulația în tunel, încheiat între reclamantă și S.C. .X. X SA.

Actele adiționale la contract au fost aprobate prin H.G. nr.1501/ 2007. Societatea cocontractantă avea obligația să presteze anumite servicii, iar

reclamanta s-a obligat sa plătească prestatorului prețul pentru serviciile standard, respectiv "prețul mentenanței", adică suma de X euro.

Acest preț avea o componentă fixă și una variabilă, acestea fiind detaliate în anexa 9 la contract, aferent fiecărui an de servicii.

Plata facturii, se făcea potrivit contractului și în baza unui raport lunar al S.C. .X. X SA cu privire la serviciile standard prestate pentru întreținerea vagoanelor, precum și a listei de lucrări și valoarea acestora, dacă este cazul, pentru serviciile standard executate pentru întreținerea depourilor și a uzinei.

Prin actul adițional nr. X/2005 aprobat prin H.G. nr. 1501/2007 s-a stipulat efectuarea unor inspecții comune cu scop exclusiv pentru inspecție și constatare fizică a nivelului de executare a serviciilor standard, dar atribuțiile comisiei au fost doar de constatare fizică a executării lucrărilor și nu de certificare, sau valorificare a calității acestora.

Conform art. 8.2 din contract părțile nu au înțeles să detalieze în factura fiscală, cantitatea și valoarea serviciilor prestate, indiferent de natura acestora, respectiv cuantificabile sau necuantificabile fizic.

A arătat ca facturile fiscale care au făcut obiectul controlului, indicate precedent au fost întocmite cu respectarea dispozițiilor art. 146 alin. 1 și 55 alin. 5 Cod fiscal.

Reclamanta a susținut că și în cazul în care reținerile organelor fiscale ar fi corecte, în baza principiului de drept "legea specială derogă de la legea generală" contractul și actele adiționale fiind aprobate prin hotărâre de Guvern, reprezintă excepții de la prevederile legale aplicabile în materia fiscalității.

b) întâmpinarea formulată în cauză

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a depus întâmpinare prin care a solicitat respingerea ca nefondată a acțiunii.

c) excepția de nelegalitate invocată

La 8.01.2009 reclamanta a invocat excepția nelegalității deciziilor contestate prin acțiune.

d) sentința și considerentele în primul ciclu procesual

Prin Sentința civilă nr..X. din 18.03.2009 Curtea de Apel .X. a respins excepția de nelegalitate a actelor contestate de reclamantă, precum și acțiunea S.C. .X. SA în contradictoriu cu pârâta A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

e) recursul declarat

Împotriva acestei sentințe, în termen legal a formulat recurs societatea comercială reclamantă care a criticat hotărârea pronunțată pentru nelegalitate și netemeinicie.

Prin Decizia civilă nr.X din 02 decembrie 2009 Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a admis recursul, a casat sentința atacată și a trimis cauza la aceeași instanță spre rejudecare.

Pentru a pronunța această decizie instanța de control judiciar a reținut în esență că, întrucât recurenta-reclamantă a susținut că, serviciile la care s-au referit facturile nr. .X./8 octombrie 2004, nr. .X./12 ianuarie 2005, nr.5.X./ 31 martie 2005 și nr. .X./30 iunie 2005, și pentru care nu a fost admisă deducerea TVA, se impunea ca, în virtutea rolului activ instanța să ordone efectuarea unei expertize de specialitate, care să verifice fiecare factură și să constate dacă serviciile au fost prestate.

f) sentința și considerentele Curții de apel

Prin Sentința nr..X. din 7 martie 2011 Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. SA în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, ca neîntemeiată.

Pentru a pronunța această sentință prima instanță a reținut că Procesele verbale comune de certificare a lucrărilor semnate de S.C. .X. SA – S.C. .X. X SA (cu excepția lucrărilor care au fost recunoscute ca efectuate și recepționate și pentru care a fost admisă deducerea TVA) nu conțin principalele elemente prevăzute de normele de întocmire a formularelor comune pe economie și anume:

- valoarea lucrărilor supuse recepției;
- aprecieri cantitative și de calitate a lucrărilor;
- viza Compartimentului care efectuează operațiunea de control financiar preventiv.

La majoritatea proceselor verbale comune semnate de S.C. .X. SA – S.C. .X. X SA de certificare a lucrărilor (cu excepția lucrărilor certificate), subcomisiile din partea S.C. .X. SA, solicită prestatorului documentațiile tehnice ce au stat la baza lucrărilor facturate, precizări privind nivelul de atestare a materialelor utilizate, cu calculațiile ce au determinat soluțiile tehnice adoptate și cu acordurile necesare.

În concluzie, comisiile tehnice numite de S.C. .X. SA, care aveau atribuții de certificare, verificare a calității lucrărilor, în majoritatea proceselor verbale comune, nu au certificat realizarea acestora.

S-a mai arătat că acceptul pentru *bun de plată* la cele patru facturi nu a fost dat de partea economică ci de către partea tehnică și directorul de exploatare. Facturile *nu au* viza pentru control financiar preventiv, cu excepția facturii nr. .X. din 30.06.2005, care are viza CFP numai pentru suma de X EUR + X EUR TVA care reprezintă depășirea valorii contractuale pentru anul I de mentenanță.

Din documentele și înscrisurile expertizate rezultă că lucrările aferente componentei fixe, au fost facturate în baza unor documente care au un rol informativ și nu a unor documente care să cuprindă date cantitativ-valorice, așa cum impune legislația în vigoare pentru acea perioadă și care să ateste clar efectuarea lucrărilor. Lipsa documentelor justificative cu informații cantitativ - valorice pe fiecare categorie de lucrări, lipsa documentațiilor tehnice, a

certificatelor de calitate și a altor documentații, a condus la imposibilitatea de certificare și recepție, de către comisiile de recepție din cadrul S.C. .X. SA a majorității serviciilor lucrărilor.

2. Instanța de recurs

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. .X. SA .X..

a) Motivele de recurs

În motivele de recurs s-a susținut că prima instanță nu a respectat cele dispuse prin Decizia de casare nr.X din 2.12.2009, în sensul că printr-o expertiză de specialitate să se verifice fiecare factură și dacă serviciile au fost prestate, ori instanța de fond a dispus alte obiective.

A precizat că potrivit art.145 alin.(3) și (8) din Codul fiscal justificarea dreptului de deducere a TVA se face exclusiv pe bază de factură întocmită conform art.155 alin.8, condiție care este îndeplinită în cauză.

În ceea ce privește acceptul „bun de plată”, pentru cele patru facturi pentru care nu s-a admis dreptul de deducere s-a susținut că acesta se acordă conform prevederilor Ordinului nr.1792/2002, care reglementează că documentele care atestă *bunurile efectuate și serviciile prestate* se vizează pentru „bun de plată” de ordonatorul de credite sau persoana delegată cu aceste atribuții, prin care se confirmă că serviciul a fost efectuat corespunzător, situație în care viza s-a acordat legal.

A mai arătat recurența că nu avea obligația de a prezenta alte documente justificative în afara facturii pentru a beneficia de deducerea TVA.

S-a criticat și majorarea onorariului expertului, în raport de modul în care aceasta a efectuat lucrarea.

b) Analiza motivelor de recurs

Înalta Curte, examinând motivele de recurs, acțiunea, probele cauzei și legislația aplicabilă, constată că recursul este nefondat, în baza considerentelor ce se vor expune în continuare.

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la 22.10.2007 s-a stabilit că reclamanta-recurentă nu are drept de deducere pentru suma de X lei TVA înscrisă în facturile nr..X. din 8.10.2004, nr.X din 12.01.2005, nr..X. din 31.03 2005 și nr..X. din 30.06.2005.

Pentru această sumă prin Decizia nr.X/2007 s-a dispus efectuarea unei noi verificări, care nu a acordat dreptul de *deducere* pentru suma de .X. lei.

S-a reținut că nu se poate acorda dreptul de deducere a TVA pentru că nu s-a făcut dovada realizării efective a serviciilor prevăzute în contractul de mentenanță și că serviciile nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

S-a apreciat că în lipsa dovezilor privind prestarea serviciilor nu sunt îndeplinite condițiile art.145 alin.3 lit.a) din Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere.

După casare, s-a dispus efectuarea unei expertize contabile, care a avut ca obiectiv să verifice dacă serviciile din facturile pentru care s-a refuzat dreptul de deducere au fost prestate efectiv (încheierea din 24.06.2010).

Expertul desemnat în cauză a arătat că documentele pe baza cărora s-au întocmit facturile au un rol informativ și nu cuprind date cantitativ-valorice și care să ateste efectuarea lucrărilor.

Înalta Curte arată că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, potrivit art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, se impune ca *serviciile să fie prestate*, iar potrivit art.2 din actul adițional nr.X/2005, factura nu va fi însoțită de un document în care se înscriu serviciile standard care nu sunt cuantificabile fizic.

Ca urmare a prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să *justifice* prestarea serviciilor cu *documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*.

Or, în cazul celor patru facturi, nu există astfel de documente și de asemenea, comisiile numite de .X. nu au certificat realizarea serviciilor.

În raport de prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Codul fiscal care dispun că se exercită dreptul de deducere numai pentru serviciile prestate și de faptul că societatea nu a prezentat documente de natură a atesta prestarea serviciilor, Înalta Curte arată că în mod corect nu s-a acordat dreptul de deducere pentru aceste facturi.

Chiar dacă acceptul „bun de plată” s-ar considera că a fost acordat de persoana cu competență legală, acest aspect nu ar schimba situația reținută de organul fiscal.

Așa cum s-a arătat mai sus *trebuia dovedită prestarea efectivă a serviciilor*, ori în cauză *nu s-au prezentat documente justificative în acest sens*.

Facturile conțin elementele obligatorii prevăzute de art.155 Cod fiscal, dar s-a refuzat exercitarea dreptului de deducere pentru că nu s-a făcut dovada prestării serviciilor, așa cum este reglementat în art.145 alin.3 lit.a) Cod fiscal.

Recurenta a susținut greșit și în afara prevederilor art.145 alin.3 lit.a) Cod fiscal că nu avea obligația de a prezenta alte documente justificative în afara facturii, pentru că prestarea serviciilor trebuie probată.

Chiar în Ordinul nr.1792/2002 invocat de recurentă se arăta că viza „bun de plată” trebuie să confirme efectuarea corespunzătoare a serviciului.

Ori, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei *serviciul să fie prestat*, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.

Ori, în cazul celor patru facturi nu s-a dovedit prestarea efectivă în folosul operațiunilor taxabile, a serviciilor plătite.

Instanța de fond a respectat îndrumările deciziei de casare în cadrul căreia s-a arătat că trebuie să se efectueze o expertiză de specialitate care să

verifice dacă serviciile au fost prestate, iar prin expertiza dispusă s-a verificat prestarea serviciilor.

Trebuie precizat că părțile nu pot deroga prin convenții de la prevederile Codului fiscal, care sunt prevalente oricăror altor dispoziții.

În ceea ce privește majorarea onorariului expertului, prima instanță a apreciat în limite rezonabile onorariul total al expertului.

c) Soluția instanței de recurs

Având în vedere considerentele acestei decizii, în baza art.312 Cod procedura civilă, recursul se va respinge, sentința primei instanțe fiind legală și temeinică.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de S.C. „X.” SA .X. împotriva Sentinței civile nr..X. din 7 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 9 martie 2012.

X