

AGENȚIA
CURTEA DE APEL BUCUREȘTI
SECȚIA A VIII-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
DOSAR NR. 32052/3/2015

DECIZIA CIVILĂ NR. 5844
Ședința publică din data de 08.12.2016
CURTEA CONSTITUITĂ DIN:
PREȘEDINTE: [REDACTAT]
JUDECĂTOR: [REDACTAT]
JUDECĂTOR: [REDACTAT]
GREFIER: [REDACTAT]

Pe rol se află pronunțarea asupra cererii de recurs formulată de recurenta reclamantă [REDACTAT], împotriva sentinței civile nr. 1111/22.02.2016 pronunțată în dosarul nr. 32052/3/2015 al Tribunalului București – Secția a II-a Contencios Administrativ și Fiscal, în contradictoriu cu intimatele – pârâte AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI și ADMINISTRAȚIA FINANCIARĂ SECTOR 2 BUCUREȘTI PRIN DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI, având ca obiect: „contestație act administrativ fiscal”.

Dezbaterea asupra fondului au avut loc în ședința publică din data de 17.11.2016, fiind consemnate în încheierea de ședință publică de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta decizie, când Curtea, având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a da posibilitate părților să depună note scrise, a amânat pronunțarea la data de 29.11.2016 și apoi la data de 08.12.2016 când, în aceeași compunere, a pronunțat soluția de mai jos.

CURTEA

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. 1111/22.02.2016 pronunțată de Tribunalul București - Secția a II-a CAF în dosarul cu nr. de mai sus, prima instanță a respins excepția lipsei calității procesual pasive a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București, ca nefondată; a respins acțiunea formulată de reclamanta [REDACTAT] ca nefondată.

Împotriva sentinței de mai sus, reclamanta [REDACTAT] a declarat recurs, solicitând admiterea recursului, casarea sentinței recurate și în rejudecare admiterea acțiunii sale, astfel cum a fost formulată.

În motivarea cererii de recurs, recurenta pârâtă a susținut, în esență, că prima instanță a apreciat în mod greșit că din vina sa nu a mai fost realizată investiția în parcuri eoliene, care reprezintă faptul generator de TVA și, pe cale de consecință, a considerat că operațiunile efectuate de ea nu ar justifica „intenția dovedită cu elemente obiective și neechivoce de a pune în practică proiectul eolian”.

În drept, recurenta reclamantă a indicat art 10 și urm legea nr 554/2004. art 205 cod pr civilă, OG nr 92/2003 privind codul de pr fiscală.

Intimatele pârâte, deși legal citate, nu au formulat întâmpinare la recursul declarat.

În recurs, Curtea nu a administrat proba cu înscrisuri noi.

Examinând legalitatea și temeinicia sentinței recurate prin prisma criticilor formulate și a dispozițiilor legale incidente, asupra excepției și fondului recursului, Curtea reține cele ce urmează:

Cât privește exceptia de tardivitate a recursului, Curtea urmează a o respinge la data poștei de expediere a cererii de recurs, 21.06.2016 și conținutul prevederilor art. 211 pct 1 și alin 2 cod pr civilă. Astfel, față de data comunicării sentinței primei instanțe, 02.06.2016, termenul legal de recurs de 15 zile se împlinea la data de 20.06.2016, însă fiind faptul că această din urmă dată a fost o zi de sărbătoare legală, termenul s-a prelungește până în prima zi lucrătoare următoare, respectiv la data de 21.06.2016. fiind declarat în termenul legal imperativ, excepția tardivității va fi respinsă.

Cu privire la fondul recursului, Curtea a găsit că fiind nefondate criticile recurenteii reclamante, urmând a respinge recursul formulat.

Astfel, reține și Curtea, similar primei instanțe, că în perioada 5 august-28 octombrie 2014 Administrația Finanțelor Publice locale sector 2 București a efectuat verificarea TVA datorată de reclamantă pentru perioada 01.10.2013-31.03.2014, fiind întocmit raportul de inspecție fiscală din 31 octombrie 2014, aflat la fila 30 vol I, precum și decizia de impunere nr. F-S 2254/31.10.2014 care a stabilit majorarea bazei impozabile cu suma de [redacted] și, în consecință, TVA suplimentar la plată de către recurenta reclamantă în sumă de [redacted].

Argumentul esențial al prezentului demers judiciar al recurenteii reclamante a fost reprezentat de alegația acesteia potrivit căreia este îndreptățită la rambursarea TVA având în vedere că toate achizițiile au fost efectuate cu intenția clară și neechivocă de a realiza operațiuni taxabile, organul fiscal refuzând acest drept pe motivul că desistarea sa, a recurenteii reclamante, de la investiția preconizată nu s-a datorat unor elemente obiective, ci unor deliberări.

Curtea apreciază însă, în acord cu soluția primei instanțe, că materialul probator administrat în cauză susține punctul de vedere al organului fiscal.

Astfel, așa cum corect a reținut și prima instanță, Curtea constată că operațiunile efectuate de recurenta reclamantă și care au făcut obiectul inspecției fiscale, fiind invocate de aceasta ca reprezentând îndeplinirea cerinței privind efectuarea unor operațiuni taxabile, au fost următoarele: perfectarea unui contract de subînchiriere la 10 septembrie 2013, încheierea unui contract de asistență juridică la 2 octombrie 2013 cu [redacted] și asociații, a unui contract de consultanță cu JJ Imobiliare la data de 13 decembrie 2013, a unui contract de management cu [redacted] la 15 decembrie 2013, plata chiriei și utilităților sediului, cheltuieli administrative. Din raportul de inspecție fiscală a mai reieșit că recurenta reclamanta a efectuat, în perioada verificată, achiziții de bunuri și servicii pentru care a înregistrat TVA deductibilă de [redacted].

În drept, Curtea reține că pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al TVA-ului aferent acestor achiziții în discuție, se impune respectarea prevederilor **art. 145 alin 2 cod fiscal** conform căroră: „*Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile.*”

Este certă, în opinia Curții, concluzia ce rezultă din acest text lege, în mod corect reținută și de tribunal, respectiv că această normă indică în mod clar și fără dubii legătura necesară ce trebuie să existe între achiziția propriu zisă a bunurilor și serviciilor și utilizarea lor efectivă în propria activitate economică.

Or, în acest context, Curtea subliniază faptul că potrivit unei jurisprudențe constante a CJUE în materie, *exercițiul dreptului de deducere nu se aplică unei taxe pentru simplul motiv că aceasta a fost datorată în baza unei facturi, respectiv în considerarea exclusivă a faptului că aceasta este menționată pe o factură* (a se vedea para. 20 din C572/11 *Menidzherski biznes reshenia OOD*, para. 13 și 19 din *Genius C 342/87* și altele). Instanța europeană a subliniat faptul că pentru a putea concluziona în sensul existenței dreptului de deducere a TVA fondat pe operațiuni incluse în facturile prezentate, **revine solicitantului sarcina de a**

faptul că aceste operațiuni au fost efectiv realizate (a se vedea para. 21 și 22 din art. 11 *Menidzherski biznes reshenia OOD*).

Curtea mai are în vedere, ca normă internă incidentă, cea conținută de **art. 45 alin 1 și 6 din NM de aplicare a codului fiscal**, potrivit căreia: „(1) în sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice; (6) în cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, **dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.**”

În ceea ce privește jurisprudența CJUE în materie de TVA, obligatorie pentru instanțele naționale, Curtea subliniază că principiile directoare statuează că regimul de deduceri stabilit prin Directiva TVA 112/2006 urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, *indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora*, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, precum și Hotărârea din 16 februarie 2012, *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, punctul 43). Rezultă de la articolul 168 din Directiva TVA că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului și *utilizează bunul în scopul operațiilor taxabile*, este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1991, *Lennartz*, C-97/90, Rec., p. I-3795, punctul 8, și Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE, C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 43).

În cauza *Rompelman* C 268/83 în paragraful 22, CJUE a statuat că inclusiv activitățile pregătitoare ale unei afaceri se includ în noțiunea de „activitate economică”. Conform aceleiași hotărâri, în paragraful următor, aceeași instanță a apreciat că principiul neutralității TVA impune ca și aceste prime achiziții, respectiv cheltuieli efectuate în considerarea unor investiții viitoare, să fie supuse regimului deducerii chiar de la momentul efectuării lor, fără a fi necesar să se aștepte până la exploatarea lor în cadrul operațiilor taxabile ulterioare, în considerarea cărora au fost făcute. Prin urmare, în privința acestor achiziții, autoritățile fiscale sunt ținute să ia în considerare intenția declarată a întreprinderii. Totuși, instanța europeană a subliniat că revine solicitantului să facă dovada îndeplinirii tuturor condițiilor pentru deducerea TVA iar **dreptul comunitar nu se opune ca organele fiscale să solicite ca intenția declarată a întreprinzătorului de a demara investiția pentru care s-au făcut**

achizițiile, să fie confirmată prin elemente obiective (para. 23 din C 110/94 și para. 24 din *Rompelman* C 268/83, *Ghent Coal Terminal* C 37/95).

Reține totodată Curtea că din paragrafele 33 și 35 ale hotărârii CJUE *Grain Processing* Moinești 257/11 rezultă că pentru recunoașterea dreptului de deducere, se impune ca, pe de o parte, intenția reclamantei asociată primelor demersuri ale activității economice să fie consolidată de elemente obiective care să conducă la concluzia seriozității operațiunii preconizate iar, pe de altă parte, să fie stabilită o legătură directă și imediată între achiziție și propria operațiune taxabilă.

Fiind reținute și subliniate elementele de drept cu incidență în cauza de față, așa cum corect le-a expus și prima instanță, Curtea arată că apărările recurente formulate în susținerea căii de atac nu au condus la înlăturarea raționamentului primei instanțe, aprecierea globală efectuată de tribunal cu privire la probele administrate de reclamantă fiind una corectă.

Astfel, Curtea arată că în cauză reclamanta nu a dovedit în mod neechivoc intenția sa de a pune în practică proiectul eolian despre care a făcut vorbire, ea însăși recunoscând faptul că acordul cadru inițial perfectat și care prevedea termene clare de implementare, nu a fost respectat în niciuna din etapele sale, singura motivație invocată în justificarea acestei atitudini fiind schimbarea legislației naționale. Observă Curtea că această apărare a fost reluată și în cadrul cererii de recurs, recurenta afirmând că a avut în vedere elemente evaluabile și riguros concrete pentru suspendarea implementării proiectului. Însă, aceste elemente prezentate de recurentă nu sunt, în opinia Curții, apte a conduce la probarea intenției sale neechivoce de punere în practică a proiectului eolian, aceste elemente fiind invocate de recurentă ca reprezentând împrejurări obiective, străine de voința sa juridică. Dimpotrivă, cum corect a reținut și organul fiscal, aceste elemente reprezintă în realitate propriile aprecieri și concluzii ale reclamantei asupra caracterului nefavorabil al schimbărilor legislative și de piață, propriile interpretări asupra schimbărilor legislative și a consecințelor juridice ale acestor schimbări.

Or, nu poate fi ignorat nici de către Curte faptul că acordul acționarilor, etapă inițială esențială pentru individualizarea și implementarea proiectului prin prisma consolidării și determinării clare a angajamentului asociaților și a obligațiilor sale, nu a mai fost semnat. Corect a apreciat tribunalul că, raportat la conținutul preconizat al acordului acționarilor, astfel cum reiese acesta din acordul cadru semnat, în mod practic, realist, debutul afacerii îl constituia acest act, iar nu acordul cadru de care s-a prevalat reclamanta. Subliniază și Curtea că acest ultim act nu conține obligații juridice clare și neechivoce, responsabilități și termene de elaborare și implementare a proiectului, ci doar prefigurări și viitoare posibile angajamente care nu au mai fost concretizate. Așadar, apare ca fiind lipsită de consistență logică economică, și în opinia Curții, atitudinea recurente reclamante care, deși nu avea perfectat un acord al acționarilor în decembrie 2013, document care ar fi demonstrat un angajament ferm al tuturor partenerilor în sensul dezvoltării proiectului eolian și ar fi stabilit responsabilități, totuși, în aceeași perioadă, a ales să achiziționeze servicii de consultanță și de management pentru proiectul eolian, aparent abandonat de celelalte părți. Contractele cu SC Tocord, JJ Imobiliare și Em Trade au fost perfectate în luna decembrie 2013 - ianuarie 2014 în ciuda faptului că acordul acționarilor nu fusese perfectat și nici nu a mai fost încheiat. Or, apreciază și Curtea că, raportat la conținutul juridic al contractelor anterior menționate (management și consultanță), rațiunea achiziționării acestor servicii s-ar fi regăsit doar în ipoteza în care persoanele vizate de proiect ar fi avut deja un angajament juridic anterior ferm.

Cu alte cuvinte, ceea ce arată Curtea este faptul că reclamanta nu a dovedit acea legătură directă și imediată de cauzalitate, cerută de norma națională incidentă, dintre conținutul acordului cadru, singurul angajament dovedit al părților, și respectivele activități de consultanță care au fost efectuate ulterior depășirii datei stabilite în vederea semnării acordului acționarilor și fără ca în prealabil să fie dovedit un angajament ferm din partea finanțatorului de demarare a investiției.

Curtea nu a primit nici apărarea recurenteii fondată pe efectuarea unei plăți de 200.000 înainte de suspendarea proiectului, căci, așa cum mai sus s-a arătat, jurisprudența CJUE și aplicarea coroborată a normelor naționale incidente, impun o analiză de ansamblu a elementelor obiective pentru conturarea comportamentului fiscal al persoanei impozabile și pentru tragerea unei concluzii privind existența împrejurărilor independente de voința acesteia care au determinat ca achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat să nu mai fie utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile.

Pentru toate aceste considerente, Curtea va respinge ca nefondat recursul formulat de recurenta reclamantă.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE**

Respinge excepția tardivității.

Respinge ca nefondat recursul formulat de recurenta reclamantă [REDACTED]

[REDACTED], cu sediul procesual ales la [REDACTED], în București, [REDACTED], împotriva sentinței civile nr. 1111/22.02.2016 pronunțată în dosarul nr. 32052/3/2015 al Tribunalului București – Secția a II-a Contencios Administrativ și Fiscal, în contradictoriu cu intimatele pârâte AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI, și ADMINISTRAȚIA FINANCIARĂ SECTOR 2 BUCUREȘTI PRIN DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE BUCUREȘTI, ambele cu sediul în București, str. Speranței, nr.40, sector 2.

Definitivă.

Pronunțată în ședință publică, azi 08.12.2016.

PREȘEDINTE
[REDACTED]

JUDECĂTOR
[REDACTED]

JUDECĂTOR
[REDACTED]

GREFIER
Daniela TOADER

CONFORM CU
ORIGINALUL

[Signature]