

reclamantă nu și-a îndeplinit această obligație legală nici ulterior, deși a fost citată cu mențiunea timbrării.

Împotriva acestei decizii pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție recurenta R a formulat contestație în anulare, în temeiul art.317 alin.1 Cod procedură civilă, susținând că procedura de citare a părți recurente pentru termenul când s-a judecat pricina nu a fost îndeplinită potrivit cu cerințele legii. Astfel, în dovada de îndeplinire a procedurii de citare pentru termenul din 22.11.2006, termen la care s-a judecat cauza, nu s-a menționat nici numele și nici calitatea persoanei căreia i-a fost înmănată citația.

Contestația în anulare formulată de R a fost admisă prin decizia nr.223 din 22 ianuarie 2008 de către Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal care a reținut că într-adevăr din cuprinsul dovezii de îndeplinire a procedurii de citare aflată la fila 14 din dosarul de recurs lipsește mențiunea privind numele și calitatea celui căruia i s-a făcut înmânarea, deși citația a fost predată la serviciul registratură al societății recurente.

Cum potrivit art.100 alin.3 Cod procedură civilă o astfel de mențiune, alături de altele expres arătate este prevăzută sub pedeapsa nulității, Înalta Curte a reținut că pentru data soluționării recursului, procedura de citare prin care i s-a pus în vedere recurentei să achite taxa de timbru datorată nu a fost legal îndeplinită, în sensul art.317 alin.1 pct.1 Cod procedură civilă, motiv pentru care a admis contestația în anulare, fixând termen pentru soluționarea recursului la data de 18 martie 2008.

Asupra recursului declarat împotriva sentinței civile nr.652 din 16.03.2006 a Curții de Apel de recurenta-reclamantă, în cadrul procesual arătat, Înalta Curte din examinarea actelor și lucrărilor dosarului reține următoarele.

Curtea de Apel București, prin sentința civilă nr.652 din 16.03.2006 a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta R, în contradictoriu cu pârâțul Ministerul Finanțelor

Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală , având ca obiect anularea Deciziei nr.385 din 30.11 2004 emisă de pârât.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut că prin Decizia nr.385/2004, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a admis în parte contestația formulată de reclamantă împotriva procesului - verbal nr.**30.07.2003, în sensul că a admis contestația pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) în sumă de *** lei, a desființat capitolele privitoare la contribuția la fondul special de solidaritate socială, precum și cele referitoare la dobânzi aferente impozitului pe profit și penalități de întârziere, dar a respins ca neîntemeiate celelalte capete de cerere, privind suma totală de *** lei, reprezentând TVA plus majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere aferente, precum și accizele neadmise la restituire în sumă de *** lei.

Instanța de fond, stabilind că reclamanta a invocat practic trei motive de nelegalitate ale Deciziei nr.385/30.11.2004, a reținut că acestea nu pot fi primite întrucât nu sunt întemeiate.

Primul motiv privind TVA deductibilă în sumă de *** lei a fost apreciat ca nefiind demonstrat întrucât facturile ce nu au fost luate în calcul la stabilirea TVA deductibil nu îndeplineau condițiile prevăzute de art.25 lit.b din OUG nr.17/2000 și ale Legii nr.82/1991, pentru a fi considerate documente justificative în baza cărora se face înregistrarea în contabilitate a operațiunilor comerciale, facturile în discuție fiind incomplete și neavând toate datele corecte ale furnizorului.

Motivul de nelegalitate privind impozitul pe profit nu a fost reținut întrucât potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal numai cheltuielile privind pierderile de energie termică prevăzute în normele de consum tehnologic aferente realizării veniturilor și nu pierderile reprezentând sumele nerecuperate de la clienți.

Nici cel de-al treilea motiv de nelegalitate invocat de reclamantă nu a fost reținut de instanța de fond întrucât, potrivit art.28 din OUG nr.158/2001 privind regimul accizelor, sunt scutiți

de la plata accizelor numai combustibilii pentru încălzit, achiziționați pe bază de contracte, ceea ce nu este cazul reclamantei ce nu a încheiat în perioada 1.01.2002 – 21.03.2003 cu P contracte pentru aprovizionările de combustibil, numai comenzile adresate producătorului și livrările ulterioare neavând valoare de contract, respectiv de document justificativ, în sensul art.29 din OUG nr.158/2001.

Prin recursul declarat împotriva acestei hotărâri, recurenta-reclamantă Ra criticat soluția instanței de fond, în temeiul dispozițiilor art.304¹ Cod procedură civilă, arătând că instanța nu s-a pronunțat practic asupra motivelor de nelegalitate invocate prin contestația sa.

Astfel, printr-un prim set de motive de recurs, recurenta – reclamantă a criticat modul în care s-a decis excluderea de la deducerea TVA în cuantum total de *** lei, arătând că deși au fost structurate motivele de nelegalitate pe 5 paliere diferite, respectiv, (i) facturile cu deficiențe de completare, (ii) TVA aferent unor facturi pentru bunuri și servicii emise în baza unor contracte externe, (iii) TVA aferent unor facturi emise de SC" P" SRL, (iv) TVA aferent livrărilor de apă caldă în perioada 1.12.2002-28.02.2003 și (v) TVA aferent pierderilor de energie termică peste limita normată instanța de fond nu a analizat decât primul subpunct și oricum într-o manieră incompletă.

Recurenta susține că lipsa datelor despre care se arată că ar fi fost completate ulterior, prezentând semne evidente în acest sens, nu ar fi atras excluderea sumelor respective din TVA-ul deductibil, astfel că în mod greșit nu au fost luate în calcul, mai cu seamă că au fost excluse și facturi din care lipsesc mențiuni ce nu sunt stabilite drept condiții obligatorii pentru dreptul de deducere al TVA, conform art.23 din Legea nr.345/2002.

S-a mai arătat că în ceea ce privește TVA-ul în cuantum de *** lei, considerat de asemenea nedeductibil, motivat de faptul că facturile nu cuprind contravaloarea bunurilor sau serviciilor aferente în mod eronat nu s-a avut în vedere că fiind vorba despre facturi pentru bunuri și servicii emise în baza unor contracte de

achiziții încheiate cu firme externe, societatea recurentă a înregistrat în contabilitate ambele facturi, numai cea în lei fiind emisă pentru TVA.

Recurenta a mai arătat că pentru aceleași motive, respectiv pentru lipsa datelor privind contravaloarea bunurilor și serviciilor și respectiv a lipsei taxei de impozitare, nu s-a acceptat la deductibilitate TVA în sumă de *** lei, cuprins în facturile emise de SC"P"SRL.

Următorul punct din motivele de recurs, se referă la TVA în quantum de *** lei aferent livrărilor de apă caldă în perioada 1.12.2002 - 28.02.2003, recurenta a arătat că nu a făcut decât să aplice prevederile OUG nr.6/2003, privind acordarea unor facilități populației pentru plata energiei termice, emițând facturi fiscale cu valoare diminuată pentru apa caldă astfel că suma de *** lei a fost în mod eronat stabilită ca TVA de colectat.

În fine, în ceea ce privește suma de *** lei reprezentând TVA aferent pierderilor de energie termică peste limita normată, recurenta a indicat în esență că a contestat stabilirea acestei sume ca TVA de colectat, având în vedere că în ceea ce privește energia termică nu există pierderi normate, fiind greșit aplicate și interpretate în opinia sa, dispozițiile Legii nr.345/2002 și normele de aplicare ale acesteia, care de fapt nu sunt incidente în cauză întrucât energia termică nu poate fi stocată.

Al doilea motiv principal de recurs privește impozitul pe profit ca urmare a stabilirii TVA aferent pierderilor peste limita normată, recurenta - reclamantă arătând că în mod nejustificat a fost diminuat quantumul pierderilor nedeductibile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care nu se poate vorbi despre o limită de pierderi normată, făcând referiri și trimiteri la motivele de recurs vizând TVA-ul în sumă de *** lei.

În fine, printr-un ultim motiv principal de recurs, recurenta - reclamantă a susținut că instanța de fond ca și organele de control în mod greșit nu au reținut scutirea sa de la plata accizelor în sumă de *** lei, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru ca un altfel de beneficiu să-i fie acordat. În acest sens

recurenta a indicat că a probat existența contractului și executarea acestuia prin comenzile adresate producătorului, facturile emise de către acesta și avizele de însoțire a mărfii.

Recursul nu este fondat.

Înalta Curte, examinând actele și lucrările dosarului în raport de prevederile legale incidente, de criticile recurenteii dar și de apărările intimitei – pârâte, prin prisma prevederilor art.304 pct.9 și 304¹ Cod procedură civilă, reține că nu subzistă în cauză nici un motiv legal care să impună modificarea sau casarea hotărârii atacate în considerarea următoarelor argumente, prezentate grupat față de motivele principale și respectiv subpunctele motivelor de recurs ale recurenteii.

Nedeductibilitatea TVA. Atât în fața organului de control cât și în fața instanței de fond recurenta-reclamantă a susținut că avea dreptul să deducă TVA-ul înscris în facturi ce nu aveau completate date precum contul bancar al furnizorului/cumpărătorului datele privind expediția, semnătura de primire, adresa furnizorului, codul fiscal, sau după caz, cele ce nu aveau completate datele privind contravaloarea bunurilor și serviciilor.

După cum corect a reținut și instanța de fond, chiar dacă într-o formulare generică dar acoperitoare practic pentru situațiile concrete prezentate de recurenta-reclamantă, sunt aplicabile în cauză dispozițiile art.25 pct.B lit.a și b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, în vigoare la data și pentru perioada supusă contorului.

Potrivit acestor prevederi legale, contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul ordonanței, au în ceea ce privește întocmirea documentelor, obligația de a consemna livrările de bunuri și/sau prestările de serviciu, în facturi fiscale și să completeze toate datele prevăzute de acestea.

Se prevede totodată expres că sunt obligați contribuabilii plătitori de taxa pe valoarea adăugată să solicite de la furnizori sau prestatori, facturi fiscale sau documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea

corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a TVA mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de TVA a furnizorului sau prestatorului.

Și în Legea contabilității nr.82/1991 s-a prevăzut obligativitatea întocmirii documentelor justificative referitoare la operațiunile comerciale înregistrate în contabilitate, art.6 alin.1 din respectivul act normativ stipulând expres că orice operațiune economică financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ.

De altfel și în baza Legii nr.345/2002 privind TVA-ul, în art.29 pct.B lit.a și b, persoanele impozabile care realizează operațiuni contabile au obligația de a consemna livrările de bunuri în facturi fiscale, care în mod obligatoriu trebuie să cuprindă denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului și după caz ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, contabile, prețul, suma TVA-ului.

Art.29 pct.B lit.b prevede expres că persoanele impozabile, plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori / prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora iar pentru operațiunile cu o valoarea a taxei mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copie de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului.

În fine, art.35 din aceeași lege precizează că nerespectarea prevederilor art.29 și 30 se sancționează conform Legii nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

Față de prevederile legale arătate, Înalta Curte reține că nu pot fi primite criticile recurente-reclamantei vizând deducerea TVA pentru perioada 3.03.1999 – 25.03.2003 înscrisă în facturi ce nu aveau completate toate datele prevăzute în formular, mai cu seamă că din cuprinsul Deciziei nr***/30.11.2004 a Ministerului

Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, rezultă că au fost reanalizate o serie de facturi ce prezentau deficiențe de completare, cu ocazia soluționării contestației.

Pentru argumentele similare și în considerarea aceluiași prevederi legale cuprinse în Legea nr.345/2002 privind TVA-ul și respectiv Normele de aplicare a legii, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.598/2002, potrivit cu care reprezentantul fiscal are obligația de a emite facturi fiscale potrivit reglementărilor în vigoare în România, Înalta Curte va aprecia ca nefondate criticile recurente vizând TVA în sumă de *** lei cuprinsă în facturile emise de SC"P"SRL, facturilor respective lipsindu-le datele privind contravaloarea bunurilor și serviciilor (pct.6.1 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.17/2000, aplicabile pentru perioada 1.04.2002 - 31.05.2002) și art.29 lit.B din Legea nr.345/2002 privind TVA, aplicabil pentru perioada 1.06.2002 - 30.04.2003).

Neîntemeiate sunt și criticile recurente privind TVA-ul aferent livrărilor de apă caldă în perioada 01.12.2002 - 28.02.2003 în cuantum de *** lei în condițiile în care, după cum argumentat și pe deplin documentat s-a reținut în cuprinsul actelor administrative atacate, recurenta - reclamantă a aplicat eronat prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.6/2003, privind acordarea unor facilități populației pentru plata energiei termice, întrucât acest act normativ prevedea facilități numai pentru energia termică nu și pentru apa caldă, în cuprinsul deciziei nr.385/2004 fiind de altfel indicat că și recurenta a recunoscut aplicarea eronată a acestor prevederi legale (fila 25 verso dosar fond).

Înalta Curte va respinge ca nefondate și criticile recurente privitoare la TVA în cuantum de *** lei aferent pierderilor de energie termică peste limita normală, nerecuperate de la clienți, întrucât, contrar celor susținute de recurentă, sunt incidente în cauză prevederile art.3 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoare adăugată, potrivit cu care prin livrarea de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor

deținute de proprietar, în sensul legii, prin bunuri, înțelegându-se și energia electrică și termică.

Așa fiind, în sensul actelor normative incidente și pierderile de energie termică peste limita normată nerecuperate de la clienți sunt asimilate livrărilor de bunuri ceea ce înseamnă că regia avea obligația de a colecta taxa pe valoare adăugată aferentă acestor pierderi.

În același sens, Înalta Curte s-a pronunțat de altfel prin decizii anterioare, iar cu titlu de exemplu menționăm Decizia nr.***din 15 aprilie 2004.

Impozitul pe profit. În fine, pentru argumentele reținute de altfel și de instanța de fond și în considerarea prevederilor legale aplicabile, Înalta Curte apreciază ca neîntemeiate și motivele de recurs ale recurenteii vizând impozitul pe profit, în raport de prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 și respectiv cele referitoare la scutirea recurenteii de la plata accizelor.

Potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 la calculul profitului impozabil se consideră că sunt deductibile cheltuielile numai dacă acestea sunt aferente veniturilor impozabile. Rezultă așadar după cum corect au reținut și organul de control și instanța de fond că nu pot fi deductibile pierderile reprezentând sumele nerecuperate de la clienți de către recurentă ci numai cheltuielile privind pierderile de energie termică prevăzute în normele de consum tehnologic, aferent realizării veniturilor.

Scutirea de la plata accizelor. Cu privire la acest ultim aspect, contrar celor susținute de recurentă, în sensul art.28 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.158/2001, scutirea de la plata accizelor operează pentru agenții economici care achiziționează combustibil pentru încălzit direct de la producători, pe bază de contract.

Cum însă recurenta nu a încheiat cu P contracte pentru aprovizionările de combustibil în perioada 1.01.2002 - 21.03.2003, pentru a beneficia de scutirea de la plată, nu se poate aprecia că simplele comenzi adresate producătorului și livrările ulterioare satisfac cerințele legale exprese ale textului incident.

Așa fiind, apreciind că nu pot fi primite criticile recurenței pentru argumentele mai sus expuse, în temeiul art.312 Cod procedură civilă, se va respinge ca nefondat recursul de față, cu consecința menținerii hotărârii atacate și implicit a concluziilor actelor administrative atacate.

PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de R împotriva sentinței civile nr.652 din 16 martie 2006 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 2 aprilie 2008.

JUDECĂTOR, JUDECĂTOR, JUDECĂTOR,

MAGISTRAT ASISTENT,