

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

D E C I Z I A nr.2007

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 14 mai 2015

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent șef

&&&

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. S.R.L., prin lichidator judiciar .X. IPURL, Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței civile .X. din 5 februarie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal, se prezintă recurenta-reclamantă S.C. .X. S.R.L., prin lichidator judiciar .X. IPURL, reprezentată de avocat .X., și intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic .X., lipsind intimata-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Procedura completă.

După prezentarea referatului cauzei, nemaifiind alte cereri de formulat, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părților prezente cu privire la recursurile declarate.

În esență, apărătorul recurentei-reclamante critică sentința atacată pentru nelegalitate și netemeinicie, susținând că instanța de fond a aplicat în mod eronat dispozițiile art.105 alin.(3), art.107 alin.

(2) și art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, pentru motivele expuse pe larg în cererea de recurs și răspunsul la întâmpinare depuse la dosarul cauzei.

În raport cu prevederile, se arată că organele de inspecție fiscale nu au predat contribuabilului proiectul raportului de inspecție fiscală în baza căruia acesta să-și exprime un punct de vedere în scris în funcție de modul de redactare a constatărilor și de temeiul de drept considerat a fi încălcat, relevante pentru impunere.

Or, instanța de fond a respins această critică, reținând că dreptul recurentei-reclamante a fost exercitat, conform dispozițiilor art.9 din Codul de procedură fiscală, cu ocazia discuției finale, deși la capitolul relevant din Raportul de inspecție fiscală nu se regăsește opinia motivată în fapt și în drept față de punctul de vedere exprimat de societate.

Totodată, se arată că instanța de fond nu a corijat nelegalitatea constatată de echipa de inspecție fiscală, în sensul încălcării dispozițiile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, de către societatea recurentă cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA, în raport cu documentele prevăzute pentru deducerea cheltuielilor cu prestări servicii în scopul determinării impozitului pe profit și încălcarea prevederilor art.6 din Legea nr.81/1991, reținând că, în speță, comportamentul organului fiscal a fost manifestat în limita legii atâta timp cât documentele justificative prezintă relevanță pentru stabilirea situației de fapt fiscale în raport de care se acordă sau dreptul de deducere.

De asemenea, se susține că, în mod eronat, prima instanță a reținut neîncălcarea legii de către organele fiscale atunci când au invocat prevederile art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal pentru deducerea cheltuielilor cu prestări servicii în scopul calculării impozitului de profit și justificării dreptului de deducere a TVA, în condițiile în care ar fi trebuit să fie analizate toate circumstanțele în care au fost realizate operațiunile supuse inspecției fiscale în vederea stabilirii situației de fapt fiscale pentru certificarea dreptului de deducere a TVA, potrivit art.145 și art.145 din Codul fiscal.

Se învederează că, în speță, au fost aplicate în mod greșit dispozițiile art.134¹ din Codul fiscal, în ceea ce privește faptul generator de TVA, fiind menținută măsura dispusă de organele fiscale în sensul impunerii la plată a unui TVA suplimentar pentru facturi emise cu întârziere, deși pentru acestea mai fusese o dată plătită taxa pe valoarea adăugată aferentă, ajungându-se astfel la o dublă colectare.

Nu sunt incidente în cauză dispozițiile art.138 din Codul fiscal, având în vedere că nu a intervenit vreunul dintre evenimentele prevăzute de acest articol în ceea ce privește posibilitatea regularizării TVA și, prin urmare, era necesară corijarea comportamentului organelor de control fiscale care au dispus regularizarea TVA aferentă avansurilor primite în perioada 2006-2008.

Se susține că soluția primei instanței este eronată în ceea ce privește calificarea contractelor ca fiind de arendare și menținerea constatărilor echipei de inspecție fiscală prin care a fost refuzat societății dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției serviciilor de pază culturi agricole realizate de colaboratori.

Concluzionând, apărătorul recurente-reclamante pune concluzii de admitere a recursului declarat de societate, astfel cum a fost formulat, casarea în parte a sentinței atacate și, rejudecând cauza în fond, potrivit dispozițiilor art.20 alin.(3) din Legea nr.554/2004, admiterea cererii de chemare în judecată, cu cheltuieli de judecată.

În ceea ce privește recursurile declarate de recurentele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., apărătorul recurente-reclamante pune concluzii de respingere, pentru argumentele expuse pe larg în întâmpinare și în răspunsul la întâmpinare depuse la dosarul cauzei.

Reprezentanta recurente-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală solicită admiterea recursului, astfel cum a fost formulat și casarea în parte a sentinței atacate, în sensul respingerii

în tot a acțiunii, pentru motivele expuse pe larg în cererea de recurs, întâmpinare și răspunsul la întâmpinare depuse la dosarul cauzei.

Se arată, în esență, că hotărârea primei instanței a fost dată cu încălcarea dispozițiilor art.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a dispozițiilor art.146 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, reținând că duplicatul facturii menționate în cererea de recurs îndeplinește cerințele prevăzute de lege cu privire la deducerea TVA în sumă de .X. lei.

Exercitarea dreptului de deducere a TVA se face numai pe baza exemplarului original al facturii care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare și numai în cazuri excepționale deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit, potrivit dispozițiilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.3512/2008, și care trebuie să conțină mențiunea că înlocuiește factura inițială și pe care beneficiarul îl va solicita furnizorului.

În speță, duplicatul care înlocuiește factura inițială nu poartă ștampila societății emitente și, în consecință nu poate constitui baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în valoare de .X. lei, se susține că în mod eronat instanța de fond a aplicat dispozițiile art.146 și art.155 alin.(5) din Codul fiscal, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au apreciat că reclamanta nu beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de diverși furnizori reprezentând prestări de servicii, în condițiile în care reclamanta nu a justificat cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și sunt eferente operațiunilor sale taxabile.

În concluzie, se solicită admiterea recursului declarat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și respingerea recursului declarat de către recurenta-reclamantă, ca nefondat.

Înalta Curte, în baza art.394 din Codul de procedură civilă, reține cauza în pronunțare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Obiectul cauzei

Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. S.R.L., reprezentată legal prin lichidator .X. IPURL, a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (ANAF-DGSC) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (DGRFP .X.), anularea parțială a următoarelor acte:

- Decizia de soluționare a contestației nr.83/28.03.2013, emisă de ANAF – DGSC;

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de echipa de inspecție fiscală nr.F-TM .X. din data de 16.11.2011 emisă de DGFP .X.;

- Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X. din 16.11.2011 emis de DGFP .X.;

Reclamanta a făcut precizarea că, prin actele a căror anulare parțială o solicită, în urma admiterii parțiale a contestației, s-a stabilit în sarcina societății obligația de a plăti TVA în sumă de .X. lei, pe care înțelege să o conteste în totalitate.

2. Soluția primei instanțe

Prin Sentința civilă .X. din 5 februarie 2014, Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L. – în faliment, reprezentată legal prin lichidator .X. IPURL și pe cale de consecință a anulat în parte Decizia de soluționare a contestației nr.83/28.03.2013 emisă de pârâta ANAF - DGSC, Decizia de impunere nr.F-TM nr. X/16.11.2011 și Raportul de inspecție fiscală

F-TM nr.X/16.11.2011 emise de pârâta DGFP .X., în privința următoarelor constatări:

- neadmiterea la deducere a TVA în valoare de X lei aferentă facturii nr. .X./12.12.2008 (.X.);

- neadmiterea la deducere a TVA în valoare de X lei aferentă achizițiilor de servicii de la .X.;

- neadmiterea la deducere a TVA în valoare de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de depozitare de la .X.;

- neadmiterea de deducere a TVA în valoare de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de la .X..

A respins în rest acțiunea, ca neîntemeiată, obligând pârâtele la plata către reclamantă la plata sumei de .X. lei cheltuieli de judecată.

3.Calea de atac exercitată

În temeiul art. 20 (1) din Legea nr. 554/2004, împotriva sentinței pronunțate de Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal au declarat recurs atât reclamanta S.C. .X. S.R.L., prin lichidator judiciar .X. IPURL, cât și pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. (DGRFP .X.- AJFP .X.).

4.Procedura de filtrare a recursurilor a fost urmată conform dispozițiilor art.493 din Codul de procedură civilă.

5.Motive de casare invocate

5.1.Cererea de recurs formulată de ANAF a fost întemeiată pe dispozițiile art. 488(1) pct.8 din Noul Cod de procedură civilă (în continuare NCPC), apreciindu-se că hotărârea instanței de fond a fost dată cu aplicarea greșită a legii. Astfel:

-În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în valoare de .X. lei, aferentă facturii nr. .X./12.12.2008 (.X.), în mod greșit, prima instanță își justifică soluția prin depunerea, pe parcursul soluționării contestației a duplicatului facturii cu numărul menționat mai înainte, obținut ulterior finalizării inspecției fiscale. Neacordarea dreptului de deducere decurge din

dispozițiile art. 146(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46(1) din HG nr.44/204 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, exercitarea dreptului de deducere a TVA făcându-se *numai* pe baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare și numai în cazuri excepționale, cum ar fi pierderea, sustragerea sau distrugerea exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii, respectiv cu duplicatul facturii care va conține mențiunea că înlocuiește factura inițială și pe care beneficiarul îl va solicita furnizorului/prestatorului.

Or, în speță, deși se menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială, documentul nu poartă ștampila societății emitente SC .X..

Pentru a fi considerat un document justificativ, un duplicat al facturii trebuie reconstituit conform OMFP nr. 3512/2008, ceea ce în cauză nu s-a realizat, astfel că documentul în discuție nu poate constitui baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

-În ceea ce privește neadmiterea la deducerea TVA în valoare de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de la .X., recurenta arată că în mod greșit instanța fondului a apreciat că nu se justifică deținerea unui contract de prestări-servicii între părți din moment ce prestațiile au fost ocazionale.

S-a reiterat că potrivit art. 145(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar potrivit art. 146 din același act normativ, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciile care i-au fost ori urmează să îi fie prestate, în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155(5) din Codul fiscal.

Or, din documentele prezentate de societatea intimată nu rezultă că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății. Mai mult, în cazul serviciilor prestate de .X., se reține că simpla prezentare a raportului de lucru nu este suficientă pentru a justifica prestarea serviciilor de scarificare, aceasta neoferind date necesare privind numărul de ore, tariful, etc.

-În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în valoare de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de depozitare de la .X., soluția instanței de fond a fost dată cu aplicarea greșită a legii privind serviciile de depozitare de la .X., în situația în care reclamanta a precizat faptul că, neavând spații de depozitare, a solicitat acesteia din urmă să depoziteze aceste cantități până la momentul vânzării lor.

Prezentarea balanței de stocuri – perioada 1.08.2008 – 30.09.2009 pe contul 345-Produse, din care rezultă intrările și ieșirile de stocuri de grâu și a facturi nr.X/30.09.2008 nu justifică facturarea de către .X. către .X. SRL a cheltuielilor cu depozitarea.

În drept s-a făcut referire la dispozițiile art.134¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal – în forma aplicabilă începând cu data de 1.07.2008 și la dispozițiile art. 145(2) lit.a) din același act normativ.

-În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în valoare de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de la .X., arată recurenta că din analiza avizelor de expediție nr. X/15.03.2010 și nr.X/17.03.2010 și a „devizului silozuri .X.” nu rezultă pentru ce lucrări au fost întocmite aceste documente și pentru ce silozuri. Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere, având în vedere dispozițiile art. 134¹ și art. 145(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

-Cheltuielile de judecată în cuantum de X lei la care au fost obligate părțile au fost acordate fără a fi îndeplinite condițiile prevăzute la art. 453(1) din Codul de procedură civilă și de asemenea deși nu era îndeplinită condiția ca partea să fi câștigat în mod irevocabil procesul, iar în sarcina recurente nu poate fi reținute reaua-credință, comportarea neglijentă sau exercitarea

abuzivă a drepturilor procesuale, astfel că se solicită respingerea și a acestui capăt de cerere.

5.2. *Criticile formulate de DGRFP .X.-AJFP .X.* se suprapun celor cuprinse la pct.5.1, concluzionându-se actele administrativ fiscale contestate sunt corecte și legale pentru argumentele deja expuse.

5.3. *Recurenta .X. SRL* a apreciat că se impune casarea sentinței atacate din perspectiva art. 488(1) pct.8 NCPC, pentru motive de ordin procedural și pentru motive privind fondul operațiunilor taxabile, după cum urmează:

În cadrul motivelor de ordin procedural s-a arătat că:

-Instanța de fond a aplicat în mod greșit prevederile legale cuprinse în Titlul VII ale Ordonanței de urgență nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art. 105 alin. (3), art. 107 alin. (2) și art. 109 alin. (2), nesancționând conduita contrară legii a organelor de inspecție fiscală în cadrul desfășurării inspecției fiscale, constând în:

-nepredarea proiectului de Raport de inspecție fiscală către Societate, în baza căruia aceasta să își poată exprima punctul de vedere în scris, față de modul de redactare a constatărilor echipei de inspecție fiscală și temeiul de drept încălcat;

- nemotivarea în fapt și în drept a concluziei echipei de inspecție fiscală asupra punctului de vedere exprimat de contribuabil

- reverificarea fără just temei a facturilor de avans achitate de Societate într-o perioadă anterioară celei verificate (2006, 2007) în lipsa apariției unor informații noi în Perioada verificată

-Contrar celor reținute de prima instanță și în pofida dispozițiilor art. 107(2) din Codul de procedură fiscală, curtea de apel a reținut în mod greșit că aceste norme legale au fost respectate, deși echipa de inspecție fiscală nu a prezentat acest proiect de raport de inspecție fiscală în cadrul discuției finale cu contribuabilul, rezumându-se la a comunica verbal constatările inspecției fiscale.

Mai mult, ulterior comunicării Raportului de inspecție fiscală, societatea a constatat că echipa de inspecție fiscală a comunicat

parțial constatările inspecției fiscale la discuția finală, fiind astfel lezat dreptul societății de a-și putea exprima punctul de vedere în cunoștință de cauză a tuturor stărilor de fapt fiscale relevante pentru impunere.

Având în vedere complexitatea constatărilor prezente într-un raport de inspecție fiscală este neîndoielnic faptul că sunt necesare și însemnări scrise pentru a asigura eficiența și realitatea celor comunicate.

S-a reținut în mod greșit că, în raport de cele relatate de pârâtă cu privire la comunicarea punctului de vedere de către reclamantă, dreptul de a fi ascultat conform art. 9 Cod proc. fisc. a fost exercitat cu ocazia discuției finale deoarece nu se contestă faptul că a participat la discuția finală în modul în care organele de inspecție fiscală au acționat pe parcursul, desfășurării inspecției fiscale.

-Recurenta arată că este vorba de o profundă încălcare a rolului activ al autorității fiscale față de societatea reclamantă și a prevederilor art. 109 din Codul de procedură fiscală, precum și a Ordinului nr. 1181/2007 cu privire la conținutul Raportului de inspecție fiscală.

Art. 109(2) Cod procedură fiscală este clar, stabilind în sarcina organului fiscal obligația de a insera în raportul de inspecție fiscală opinia acestuia cu privire la punctul de vedere al contribuabilului, opinie care trebuie motivată în fapt și în drept. Nu este stabilită nicio derogare de la exercitarea acestei obligații și prin urmare nici DGFP .X. nu era în măsură să o facă.

Prima instanță în mod nelegal și nejustificat a preluat raționamentul organului de soluționare a contestației care a validat modul de acțiune al organului de control, anume de a proceda la o reverificare a facturilor de avans achitate de societate în perioada 2006-2007 iar pe baza constatărilor formulate, anulând dreptul de deducere a TVA exercitat de societate în perioada 2006-2007.

În conformitate cu art. art. 134², alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, „[...] exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator”. În acest sens, exigibilitatea

TVA în ceea ce privește facturile de avans, intervine la data emiterii facturii, și anume în perioada 2006-2007.

Totodată, potrivit art. 145, alin. (1) din Codul Fiscal, "*Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei*".

În acest sens, reclamanta a mai fost supusă unei inspecții fiscale în ceea ce privește operațiunile realizate de .X. în perioada 2006-2007, când inspectorii fiscali care au realizat verificările fiscale au considerat că societatea este îndreptățită să deducă TVA aferentă facturilor de avans în speță.

Mai mult, atât timp cât în perioada supusă inspecției fiscale din perioada mai 2008-decembrie 2010, nu au intervenit alte informații care să atragă după sine și exigibilitatea TVA în perioada curentă și să genereze practic elemente noi care să ducă la redeschiderea perioadei, se consideră contrar celor reținute de prima instanță și de către organul de soluționare a contestației, că echipa de inspecție fiscală nu se poate pronunța asupra deducerii TVA exercitate de Societate într-o altă perioadă decât cea supusă inspecției fiscale. Așadar, reverificarea a fost efectuată fără just temei (încălcarea prevederilor art. 105) și, pe cale de consecință, nu este justificată anularea deducerii TVA aferentă facturilor de avans din perioada 2006-2007.

Nu în ultimul rând, perioada în discuție este prescrisă din punct de vedere fiscal.

În cadrul motivelor de recurs privind fondul operațiunilor taxabile, recurenta-reclamantă a arătat că:

-În mod greșit DGSC prin decizia nr. 83/28.03.2013 și apoi instanța nu au admis la deducere a TVA aferentă achizițiilor realizate în valoare de .X. lei, reținând neîntemeiat că au fost încălcate de către societate prevederile art. 145(1) și (2) din Codul fiscal și că nu a fost încălcată legea atunci când au invocat prevederile specifice pentru deducerea cheltuielilor cu prestări servicii pentru scopuri de impozit pe profit (art. 21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal) în scopul justificării dreptului de deducere TVA.

Totodată, subliniază recurenta că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este relevantă doar îndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 145 și art. 146 din Codul fiscal, nerespectarea prevederilor unor acte normative care nu conțin prevederi specifice referitoare la modul de exercitare al deducerii TVA, cum sunt cele din Legea nr. 82/1991 referitoare la ținerea contabilității nu pot să afecteze sau să condiționeze în vreun fel deducerea TVA, așa cum au invocat organele de inspecție fiscală pentru motivarea concluziei de neadmitere a TVA aferentă achizițiilor societății reclamante.

Din cuprinsul celor consemnate de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție se reține că societatea nu ar fi putut prezenta documente justificative pentru achizițiile verificate de echipa de inspecție fiscală. Există și unele situații în care, echipa de inspecție fiscală descalifică documentele justificative prezentate de către societate pe motiv ca acestea nu poartă semnătura, respectiv stampila societăților participante, indiferent de conținutul lor.

În acest sens, din totalul sumei de .X. lei reprezentând TVA neadmisă la deducere pe probleme de încălcare a prevederilor art. 145 din Codul fiscal, se reiterează precizarea făcută și în fața primei instanțe, anume că doar pentru o parte din sume se regăsesc constatări formulate de echipa de inspecție fiscală în cadrul Raportului de inspecție fiscală, iar în ceea ce privește restul, acestea se regăsesc în Anexa nr. 21 la Raportul de inspecție fiscală având descrierea generică "*prestări servicii - lipsa situației de lucrări*", "*reparații - contract și situații de lucrări lipsa*" fără a fi indicate constatările factice pe baza cărora se bazează această concluzie.

În mod eronat prima instanță reține că această modalitate de redactare a Raportului de inspecție fiscală nu încalcă prevederile legale, motivând că "anexele fac parte integrantă din raportul de inspecție fiscală iar constatările factice nu presupun întotdeauna o motivare amănunțită, rezultând și din formulări lacunare de tipul "*lipsă situații lucrări*" sau „*contract și situații lucrări lipsă*".

Or, prin acest raționament al primei instanțe sunt profund încălcate prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală, potrivit

căruia soluția legală adoptată de organul fiscal trebuie să fie "întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

Mai mult, articolul 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În raport cu cele precizate, concluzia nu poate fi decât aceea că echipa de inspecție fiscală nu a analizat conținutul economic al acestor achiziții în vederea identificării modului în care acestea contribuie la realizarea activității economice a societății -activitatea de cultivare, respectiv comercializare de cereale. Prin prisma activității desfășurate, se consideră că prin natura anumitor achiziții de bunuri și servicii este evident că acestea contribuie la realizarea operațiunilor taxabile derulate de reclamantă iar prima instanță ar fi trebuit să stabilească acest lucru prin hotărârea dată.

Pentru acele prestări de servicii pentru care societatea reclamantă a prezentat justificări cu privire la natura acestora, recurenta consideră că echipa de inspecție fiscală nu și-a îndeplinit corespunzător dreptul de apreciere așa cum este prevăzut la art. 6 din Codul de procedură fiscală. Astfel, în anumite situații, echipa de inspecție fiscală s-a rezumat la a contesta forma documentelor (lipsă ștampilă sau semnătură) fără să analizeze natura prestării și modul în care contribuie la operațiunile taxabile ale societății.

În această situație, apreciază recurenta, au fost încălcate prevederile art. 49(2); art. 64 și art. 65(1) din Codul de procedură fiscală.

Motivația enunțată în Raportul de inspecție fiscală cu privire la desconsiderarea justificărilor aduse de .X. pentru susținerea dreptului de deducere a TVA este lipsită de just temei întrucât nu s-a analizat dacă din documentele prezentate reiese scopul economic al operațiunilor și modul în care acestea contribuie la

scopul operațiunilor taxabile ale societății, în sensul art. 145 din Codul fiscal.

Mai mult, analiza inspectorilor fiscali s-a rezumat la analiza deductibilitatea TVA față de îndeplinirea cerințelor legale prevăzute pentru deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii la calculul impozitului pe profit (art. 21 alin (4) lit. m) din Codul fisca.1), aplicând astfel într-un mod nelegal condițiile care reglementează deductibilitatea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit în locul aplicării prevederilor specifice în materie de deducere a TVA.

Așa cum chiar prima instanță a reținut, Codul fiscal nu cuprinde nicio prevedere prin care ar putea fi obligată societatea să prezinte documentele consacrate pentru justificarea deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și în scopul deducerii TVA aferentă.

Prevederile Codului fiscal condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile interne de bunuri și servicii doar de *prezentarea unei facturi* (art. 146 alin (1) lit. a) din Codul fiscal).

S-a mai arătat că prevederile legale în materie de TVA în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA au fost armonizate cu prevederile Directivei a 6-a (devenită Directiva 112/2006/CE începând cu 1 ianuarie 2007) încă de la momentul Legii 345/2002 și ulterior în Codul fiscal începând cu 1 ianuarie 2004. Mai mult, începând cu 1 ianuarie 2007, se reține că prin Tratatul de Aderare al României la Uniunea Europeană, România s-a obligat, printre altele, să respecte *acquis-ul comunitar* în domeniul TVA, precum și deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție („CEJ”).

Din jurisprudența CEJ dată în interpretarea prevederilor comunitare în materie de exercitare a dreptului de deducere a TVA, recurenta trimite la Cauza John Reinsdorf (C-85/95) în care o persoană impozabilă dorește să deducă TVA pentru anumite achiziții efectuate în scopul operațiunilor taxabile dar nu mai deține facturile originale aferente acestor achiziții, considerând relevante următoarele aspecte:

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA se merge pe prevederile Directivei 112/2006/CE referitoare la necesitatea existentei unei facturi si posibilitatea statelor membre sa solicite prezentarea facturii în original și/sau obligativitatea înscrierii unor elemente suplimentare in facturi (pct. 22 si 24 din Hotărâre);

Nu există prevederi exprese la nivelul Directivei 112/2006/CE cu privire la modul în care o persoana impozabilă trebuie să justifice dreptul de a deduce TVA (pct. 28 din Hotărâre);

Directiva 112/2006/CE acordă statelor membre dreptul de a determina regulile de examinare a modului în care este dedusă TVA, bazându-se pe prevederile articolului 22, alin. (8) al Directivei a VI-a (devenită Directiva 112/21006/CE).

Pct. 30 și în decizia finală pronunțată de CEJ în această cauză: „Art. 18(1)(a) și Art. 22(3) ale Directivei a VI-a permit statelor membre să considere drept document justificativ nu numai originalul facturii, ci orice alt document care ține loc de factură și îndeplinește criteriile stabilite de statul în cauză;

De asemenea, aceste texte conferă statelor membre prerogative de a solicita prezentarea facturii originale pentru a se stabili taxa deductibilă, precum și posibilitatea, atunci când o persoană impozabilă nu mai deține factura originală, de a admite alte mijloace de proba care să indice faptul ca tranzacția pentru care se solicită deducerea a avut loc.

Rezultă, așadar, că exercitarea dreptului de deducere se realizează pe baza unei facturi primite pentru achizițiile respective, prezentate în original, întrucât Directiva 112/2006/CE permite statelor membre să instituie această obligație - regăsită la pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal) și doar în situația în care *persoana impozabilă nu mai deține factura originală*, să solicite prezentarea altor mijloace de probe doveditoare ca tranzacția pentru care se solicită deducere a avut efectiv loc.

În plus, se precizează că potrivit jurisprudenței europene relevante (cauzele comasate C 110/98 to C 147/98 Gabalfrisa și ceilalți [2000] pct. 52 și Ordinul din 3 Martie 2004 în cauza C 395/02

Transport Service [2004], pct. 29), CEJ a considerat că „măsurile necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, pe care le pot adopta statele membre în temeiul articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Aceste măsuri nu pot prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația comunitară în materie (hotărârea CEJ în cauza Schmeink & Cofreth și Strobel C-454/98 și cauza Halifax și alții, C-255/02, punctul 92).”

Prin raportare la cele de mai sus organele de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să depășească ceea ce este necesar în vederea identificării situației de fapt fiscale în scopul acordării dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate. Astfel și raționamentul juridic al primei instanțe este eronat fiind dat cu interpretarea eronată a dispozițiilor art. 145 și art. 146 din Codul Fiscal.

Mai subliniază recurenta că este eronată concluzia reținută în continuare de prima instanță în sensul că *”este posibil ca evidențele contabile să prezinte relevanță și din perspectiva îndeplinirii condițiilor referitoare la dreptul de deducere”*. Acest lucru, întrucât nu se poate accepta că prevederile Legii 82/1991 condiționează modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA. În situația în care acestea ar conține prevederi suplimentare față de cele prevăzute în Codul fiscal, acestea ar fi nule de drept întrucât, potrivit art. 1 alin (3) din Codul fiscal, în materie de taxe și impozite prevederile Codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi contrare din alte acte normative.

Recurenta-reclamantă pune în atenția instanței de control judiciar și netemeinicia hotărârii primei instanțe și a constatărilor formulate de echipa de inspecție fiscală privind neadmiterea dreptului de a deduce TVA pentru furnizorii de servicii și bunuri pentru care au considerat că societatea nu deține justificările necesare, referindu-se la: a) contractele de colaborare cu .X.– TVA în valoare de .X. lei; b) achiziții de servicii de la .X. – TVA în valoare de .X. lei; c) neadmiterea la deducere TVA aferent

achizițiilor de servicii de la X – X lei; d) neadmiterea la deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de la .X. – X lei; e) neadmiterea la deducerea TVA aferentă facturilor de avans primite de societate în perioada 2006-2008 – X lei; f) neadmiterea la deducere a TVA pentru achizițiile de servicii externe – X lei; g) neadmiterea la deducere a TVA colectată pentru facturi emise cu întârziere – X lei.

Se contestă considerentele sentinței prin care s-au dezlegat aspectele menționate, apreciindu-se că *probele au fost greșit interpretate* ajungându-se la validarea concluziilor organelor de inspecție fiscală.

Pentru cele redate se solicită de către recurenta-reclamantă admiterea recursului său, casarea în parte a sentinței și în rejudecare, conform art. 20(3) din Legea nr. 554/2004, admiterea în totalitate a cereri de chemare în judecată.

6. Analiza motivelor de casare

6.1. Înalta Curte reține că nu sunt fondate criticile comune, încadrate în dispozițiile art. 488(1) pct.8 NCPC, formulate de recurentele-pârâte ANAF și DGRFP .X. – AJFP .X..

Cererile reclamantei S.C. .X. S.R.L. au fost evaluate punctual de judecătorul fondului prin raportare la probele administrate în cauză (înscrișuri) și la normele legale incidente cuprinse în Capitolul X din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în continuare Codul fiscal), mai exact a dispozițiilor art. 145 și art. 146 din acest act normativ, referitoare la sfera de aplicare și la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, la Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobat prin HG nr. 44/2004, precum și din perspectiva jurisprudenței CJUE potrivit căreia instanța este datoare să analizeze, de la caz la caz, dacă organele fiscale au depășit sau nu ceea ce este necesar în vederea identificării situației de fapt fiscale în scopul acordării dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate (Cauza C-85/95 John Reinsdorf, cauzele comasate C 110 /98 to C 147/98 Gabalfriso și ceilalți [2000] pct. 52 și Ordinul din 3 martie 2004 în Cauza C 395/02 Transport Service [2004] pct. 29).

Astfel:

S-a constatat ca nelegală soluția organului fiscal, menținută prin Decizia nr. 83/2013 a ANAF, de neadmitere la deducere a sumei de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturii nr. .X./12.12.2008 emisă de .X., observându-se din examinarea duplicatului acestei facturi, că înscrisul în discuție are aplicată ștampila societății emitente, respectând prevederile art. 146 din Codul fiscal coroborate cu cele ale pct.46 din Normele de aplicare a Codului fiscal, precum și prevederile pct.45-47 lit.E din OMFP nr. 3512/27.11.2008.

Referitor la achiziția de servicii de la .X., instanța fondului a constatat că, din cuprinsul facturilor emise de prestatori și Raportul de lucru – Anexa 13 la acțiune, rezultă neîndoielnic natura serviciilor achiziționate de reclamantă.

În cazul prestatorului .X., factura de la fila 349 precizează natura serviciilor achiziționate (Lucrări agricole cu scarificator), menționând de asemenea și numărul de hectare pentru care serviciile au fost prestate (150 ha), precum și prețul pe hectar (210,29). În cazul prestatorilor Electromagnetul și Electromontaj facturile de la filele 347 și 348 precizează clar natura serviciilor, prețul plătit de reclamantă și cuprind toate mențiunile obligatorii

În concluzie, s-a apreciat că reclamanta deține suficiente documente justificative în scopul probării dreptului de deducere a TVA, serviciile prestate fiind destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile, în cazul prestatorului .X., deținând și un deviz lucrări ce prezintă natura serviciilor prestate (fila 350 dosar).

Totodată, s-a constatat că în mod nelegal a reținut organul de soluționare a contestației faptul că „simpla prezentare a raportului de lucru nu este suficientă pentru a justifica prestarea serviciilor de scarificare, aceasta neoferind date necesare privind numărul de ore, tariful etc.”, întrucât din cuprinsul facturilor emise de .X. rezultă faptul că părțile au stabilit ca tarifarea să se facă la hectar, iar nu în funcție de numărul de ore lucrate, tariful pe hectar fiind expres prevăzut în factură iar raportul de lucru fiind întocmit în scopul de a atesta efectuarea lucrărilor conform facturii.

De altfel, s-a apreciat că nu se justifică deținerea unui contract de prestări servicii între părți, atât timp cât prestațiile în discuție sunt ocazionale.

În acest context s-a reținut că echipa de inspecție fiscală a depășit ceea ce este necesar în vederea probării dreptului de deducere a TVA, ceea ce impune anularea parțială a Deciziei de soluționare a contestației nr. 83/28.03.2013 emisă de pârâta ANAF - DGSC, a Deciziei de impunere nr. F-TM nr. .X./16.11.2011 și a RIF nr. F-TM nr. .X./16.11.2011, în privința neadmiterii la deducere a TVA în valoare de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de la .X., având în vedere că s-a făcut dovada că serviciile achiziționate de reclamantă sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, fiind îndeplinite cerințele legale prevăzute de art. 145 și 146 din Codul fiscal.

Prima instanță a reținut că este nelegală soluția de neadmitere la deducere a TVA în valoare de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii de depozitare a cerealelor de la .X..

S-a constatat că echipa de inspecție fiscală a respins dreptul de deducere a TVA cu motivarea că reclamanta nu poate prezenta contractul încheiat între părți și nici situații de lucrări, organul fiscal reținând în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației faptul că prezentarea balanței de stocuri - perioada 01.08.2008-30.09.2008 pe contul nr. X- Produse, din care rezultă intrările și ieșirile de stocuri de grâu și a facturii nr. X/30.09.2008, nu justifică facturarea de către .X. către .X. SRL a cheltuielilor cu depozitarea.

Au fost analizate documentele probatorii depuse de reclamantă la filele X (Anexa 17) și la Anexa 18 la acțiune (nenumerotată), constatându-se că, din cuprinsul balanței de stocuri, rezultă faptul că în luna august 2008 reclamanta dispunea de un stoc de X kg de cereale, ce au fost depozitate de către .X., care a emis factura nr. X/30.09.2008.

Această factură a fost emisă pentru depozitarea cerealelor pentru lunile august și septembrie 2008. Prețul de depozitare a fost de X euro pe tona/luna, pentru factura X rezultând o baza de impozitare .X. lei.

Aceeași situație există și pentru factura X/31.12.2008, numai ca stocul rămas la sfârșitul lunii septembrie 2008 este de .X. kg. Ca atare, factura .X. a fost emisa pentru perioada octombrie-decembrie 2008, urmând ca în ianuarie 2009, toata cantitatea sa fie vânduta către .X., moment din care .X. nu a mai facturat servicii de depozitare către reclamantă.

Din actele dosarului a rezultat că reclamanta a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală informațiile necesare cu privire la cheltuielile de depozitare angajate, prezentând și situația care a impus apelarea la serviciile de depozitare, în sensul că, întrucât activitatea societății constă în cultivarea de cereale, urmata de comercializarea acestora, .X. necesita spații de depozitare pentru perioada cuprinsa între recoltare și comercializare, silozurile reclamantei nefiind încă funcționale, fapt atestat și de raportul tehnic întocmit cu privire la funcționalitatea silozurilor.

Din coroborarea acestor date și informații, s-a reținut că în mod eronat organele fiscale au condiționat dreptul de deducere a TVA de respectarea prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal, acestea având obligația ca, potrivit prevederilor pct. 102.1 din Normele de aplicare a Codului de procedura fiscală, să ia în considerare toate documentele justificative care constituie mijloace de proba în vederea stabilirii stării de fapt fiscale pentru deducerea TVA.

Având în vedere aceste documente justificative și faptul că activitatea de baza a reclamantei o constituie cultivarea și comercializarea cerealelor, s-a concluzionat că serviciile achiziționate de reclamanta .X. de la .X. sunt realizate pentru scopul operațiunilor taxabile realizate, fiind îndeplinite prevederile legale în sensul deducerii TVA.

Referitor la achiziția de servicii de la .X. – TVA în valoare de X lei, reclamanta a susținut că în perioada verificata a beneficiat de servicii de lucrări rețele aer comprimat.

Echipa de inspecție fiscală a refuzat reclamantei dreptul de deducere a TVA pe motivul ca nu este în posesia unor situații de lucrări.

Analizând documentele probatorii depuse de reclamantă la filele 384-386 dosar (Anexa 19), instanța a constatat că, în afara facturii emise de către prestator/furnizor, reclamanta a prezentat organelor de inspecție fiscală avizele de expediție a materialelor necesare lucrării, precum și devizul de lucrări semnat și ștampilat în scopul probării dreptului de deducere a TVA, iar cuprinsul acestora se menționează clar natura serviciilor achiziționate (lucrări instalații producere aer comprimat silozuri cereale).

Întrucât din factura primita coroborată cu avizele de expediție a materialelor necesare lucrării, precum și cu devizul de lucrări semnat și ștampilat, rezultă fără echivoc natura serviciilor achiziționate de la .X. și ținând cont de faptul ca serviciile respective sunt servicii în legătura cu silozurile .X., s-a conchis în mod just că societatea reclamantă a probat faptul ca aceste servicii sunt realizate în folosul operațiunilor taxabile iar echipa de inspecție fiscală a depășit, prin solicitarea situațiilor de lucrări, ceea ce este necesar în vederea probării dreptului de deducere a TVA.

În privința cheltuielilor de judecată la care au fost obligate autoritățile pârâte, Înalta Curte reține că instanța fondului a aplicat corect dispozițiile art. 453(1) și (2) NCPC, stabilind că față de dovezile depuse de societatea reclamantă și față de soluția de admitere în parte a acțiunii, suma de X lei respectă proporționalitatea cheltuielilor de judecată cu pretențiile aduse ce totalizează suma de .X. lei.

6.2.Cererea de recurs promovată de reclamanta .C. .X. S.R.L. va fi examinată exclusiv în limitele motivului de casare invocat – art. 488(1) pct.8 NCPC – fără a se răspunde motivelor de netemeinicie detaliate în cuprinsul cererii de recurs, deoarece potrivit Legii nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă republicat (NCPC) recursul reprezintă calea extraordinară de atac prin intermediul căreia se poate solicita reformarea hotărârii judecătorești precizate în art. 483 NCPC, în condițiile și pentru motivele expres și limitativ prevăzute de lege. Așa cum se stipulează în art. 488(1) NCPC „Casarea unor hotărâri se poate cere pentru următoarele *motive de nelegalitate*” menționate la pct.1-8.

În NCPC nu există un corespondent al fostului articol 304¹ Cod procedură civilă 1865 care să permită instanței de control judiciar să analizeze cauza sub toate aspectele, *recursul neputând fi exercitat decât pentru motive de nelegalitate a hotărârii.*

Recurenta-reclamantă a structurat criticile subsumate motivului de nelegalitate prevăzute de art. 488(1) pct.8 NCPC în 2 categorii: motive de ordin procedural fiscal și motive privind fondul operațiunilor taxabile, imputând primei instanțe admiterea doar în parte a pretențiilor formulate prin cererea de chemare în judecată.

Înalta Curte reține că dezlegarea dată de curtea de apel este corectă și legală, în considerentele sentinței pronunțate fiind expus raționamentul pe baza căruia au fost primite sau înlăturate argumentele aduse de reclamanta S.C. .X. S.R.L. în vederea anulării actelor administrativ-fiscale contestate.

Instanța de fond a înlăturat în mod corect criticile de nelegalitate invocate de reclamantă care vizează încălcarea de către organele fiscale a prevederilor art. 107(2) din OG nr.92/2003 prin Codul de procedură fiscală (în continuare Codul de procedură fiscală), observând că textul de lege nu prevede obligația predării proiectului de raport către contribuabil, așa cum pretinde societatea reclamantă, ci se referă la prezentarea acestui proiect, această operațiune nepresupunând, în mod necesar, predarea efectivă a documentului.

În plus, textul legal invocat de reclamantă trebuie coroborat cu prevederile art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora, „ *Înainte luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*”

În speță, obligația legală în discuție a fost îndeplinită, în condițiile în care așa cum rezultă din documentația existentă la dosarul cauzei, prin adresa „înștiințare discuție finală”, înregistrată la reclamantă sub nr.X/24.10.2011, organele de inspecție fiscală au înștiințat societatea că la data de 26.10.2011, ora 11 va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, cu

precizarea că are posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) și art. 107 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În urma discuției finale, reclamanta și-a exprimat, punctul de vedere față de constatările echipei de inspecție fiscală, prin adresa nr.X/31.10.2011.

Mai mult, nepredarea acestui proiect, în cazul de față, nu a fost în măsură să producă vreo vătămare reclamantei, în condițiile în care scopul este acela de a da posibilitatea contribuabilului să își exprime punctul de vedere asupra constatărilor făcute, scop care a fost atins, întrucât prin adresa nr.X/31.10.2011, reclamanta și-a exprimat punctul de vedere în acest sens.

Critica privitoare la nemotivarea în fapt și în drept a concluziei echipei de inspecție fiscală asupra punctului de vedere exprimat de contribuabil nu a fost acceptată, de asemenea în mod corect, pentru că art. 109(2) din Codul de procedură fiscală trebuie interpretat în sensul că, această obligație a organului fiscal există în situația în care, în cuprinsul punctului de vedere, sunt prezentate elemente de fapt și de drept care nu au fost avute în vedere și care ar fi în măsură să modifice constatările echipei de inspecție fiscală, în măsura în care punctul de vedere exprimat de contribuabil nu aduce elemente noi, fiind de prisos formularea unei opinii a organului de inspecție fiscală care doar să reitereze constatările făcute.

Deci, în situația în care organul de inspecție fiscală nu își exprimă opinia în legătură cu punctul de vedere exprimat de contribuabil, se presupune, implicit, că argumentele prezentate nu au fost în măsură să conducă la o altă concluzie, și că acesta își menține constatările inițiale.

Totodată s-a reținut că, față de constatările echipei de inspecție fiscală, reclamanta și-a rezervat dreptul de a aduce ulterior argumente și detalii suplimentare, astfel cum rezultă din concluziile asupra punctului de vedere exprimat de societate.

Neconstatându-se elemente suplimentare care să modifice constatările făcute, față de situația prezentată la discuția finală, nu a fost necesar ca organele fiscale să reitereze opinia deja exprimată și argumentată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

Cu privire la încălcarea prevederilor art. 105 din Codul de procedură fiscală prin realizarea de către echipa de inspecție fiscală a unei reverificări a facturilor de avans achitate de societatea reclamantă într-o perioadă anterioară celei verificate (2006, 2007) fără apariția unor informații noi, curtea de apel a examinat această critică prin raportare la dispozițiile art. 105(3) și art. 105¹(1), (2) și (3), concluzionând că susținerea reclamantei nu poate fi primită deoarece din analiza documentelor depuse la dosar, rezultă că sumele analizate de organele de inspecție fiscală, nu reprezintă doar rulajul conturilor aferent unei perioade stricte, deja verificate, ci acestea se regăsesc la data inspecției fiscale în componența soldului contului 409 „Furnizori debitori”, fapt necontestat de reclamantă.

Din moment ce sumele se regăsesc în structura soldului acestui cont, este justă afirmația pârâtelor, în sensul că închiderea acestuia va necesita obligatoriu înregistrări în perioade curente iar în această situație nu este vorba de o reverificare în sensul prevederilor art. 105¹ din Codul de procedură fiscală.

Înalta Curte reține că nu sunt întemeiate nici criticile recurente-reclamante privind fondul operațiunilor taxabile, motivele pentru care prima instanță a menținut ca legale actele administrativ fiscale contestate fiind pertinente.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor realizate de societate, neadmisă la deducere, curtea de apel reține în mod judicios că pornind de la dispozițiile art. 145(2) lit.a) din Codul fiscal, pentru a stabili dreptul de deducere a TVA organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune ca, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, așa cum susține reclamanta, ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.

Faptul că echipa de inspecție fiscală a respins dreptul de deducere a TVA, analizând deductibilitatea TVA, în raport cu existența documentelor justificative prevăzute în mod specific pentru justificarea deducerii cheltuielilor cu prestări de servicii pentru scopul determinării impozitului pe profit și încălcarea prevederilor art. 6 din Legea 82/1991, nu constituie, în sine o nelegalitate, dacă documentele justificative respective prezintă relevanță pentru stabilirea situației de fapt fiscale în raport de care se acordă sau nu dreptul de deducere.

S-a considerat necesară o analiză punctată, a fiecărei situații prezentate de reclamantă pentru a clarifica dacă organul fiscal a refuzat dreptul de deducere a TVA prin solicitarea unor documente justificative nerelevante și dacă a depășit ceea ce era necesar pentru stabilirea dreptului de deducere a TVA, prin raportare și la jurisprudența CJUE invocată chiar de reclamantă și subliniată în considerentele sentinței.

Reclamanta a criticat faptul că din totalul sumei reprezentând TVA, neadmisă la deducere pe problema de încălcare a dispozițiilor art. 145 din Codul fiscal (.X. lei) numai pentru o parte din sume se regăsesc constatări în Raportul de inspecție fiscală, iar pentru restul există în Anexa nr. 21 la acest Raport doar o descriere generică, astfel că în opinia sa au fost încălcate în acest fel dispozițiile art. 6 din Codul de procedură fiscală.

Instanța însă, în mod just, a înlăturat această critică, cu motivarea că aceste constatări factice nu presupun o descriere amănunțită, astfel că sunt suficiente și mențiuni precum „prestări servicii-lipsă situații lucrări” sau „reparații – contract și situații de lucrări lipsă”; în plus, anexele fac parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

Și din perspectiva criticii privitoare la neexaminarea de către echipa de inspecție fiscală a conținutului economic al achizițiilor în vederea identificării modului în care acestea contribuie la realizarea activității economice a societății, instanța a apreciat că este necesară o analiză punctuală pentru a stabili dacă

împrejurările prezentate de reclamantă au condus la refuzul nejustificat de a recunoaște dreptul acesteia la deducerea TVA.

Cu același argument legat de nevoia de a face o analiză a fiecărui caz în parte, fără a nega susținerea reclamantei că în Codul fiscal nu sunt prevăzute pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA cerințe care să trimită la Legea contabilității nr. 82/1991, instanța a reținut că este posibil ca evidențele contabile să prezinte relevanță și din perspectiva îndeplinirii condițiilor referitoare la dreptul de deducere a TVA.

În urma unei analize elaborate, așa cum rezultă din considerentele sentinței, referitor la contractele de colaborare cu .X. .X. - TVA în valoare de .X. lei - denumiți "Colaboratorii" , instanța a concluzionat că în mod corect organele fiscale au reținut că nu sunt îndeplinite condițiile stipulate la art. 145 și art. 146 din Codul fiscal cu privire la dreptul reclamantei de deducere a TVA în ceea ce privește furnizorii colaboratori.

Pornind de la natura juridică a „contractelor de colaborare” depuse la dosar la filele 331-342 din dosarul de fond (vol. II Anexa 9), respectiv de la obiectul acestora și de la obligațiile principale care revin părților, instanța a stabilit că este vorba de contracte de arendare și nu de contracte de achiziție servicii de pază, asigurarea pazei culturilor fiind o obligație secundară a colaboratorilor (parteneri agricoli).

Conform prevederilor art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, arendarea este o operațiune scutită de taxă, la alin. (3) stipulându-se în mod expres faptul că orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunii prevăzute la alin. (2) lit. e), în condițiile stabilite prin Normele metodologice.

Ca atare, echipa de inspecție fiscală a solicitat reclamantei copia notificării depusa de Colaboratorul .X. pentru taxarea operațiunilor de arendare, întrucât, din analiza Contractului nr. X/01.04.2008 de la filele 336-338, rezultă că S.C. X S.R.L. a realizat servicii de arendare și nu a depus notificare la organele fiscale competente.

Relevant este și faptul că în factura fiscală de la fila 344 dosar (Anexa 11) emisă de .X. la data de 19.01.2009 se menționează la rubrica „Denumirea produselor sau serviciilor” – „Arendă teren conform contract X/1.04.2008”, faptul că ulterior, factura a fost modificată menționându-se „Lucrări servicii” în loc de „Arendă teren”, nefiind în măsură să schimbe natura juridică a contractului în baza căruia s-a emis factura.

Și în privința celorlalte contracte de colaborare depuse la filele 331-342, nu a putut fi primită afirmația reclamantei, în sensul că aceste contracte prevăd un preț fix / ha plătit în bani sau în natura, după caz, pentru serviciile de pază a culturilor agricole, nefiind necesară emiterea unei situații de lucrări în scopul probării naturii serviciilor, în condițiile în care se constată că prețul fix/ha plătit în bani sau în natura este, în principal, contraprestația punerii la dispoziție a terenului de către Colaboratori, natura juridică a convențiilor încheiate fiind aceea de contract de arendare iar faptul că, în cadrul acestui contract se prestează și servicii de pază a culturilor agricole impunea clarificarea solicitată de organele fiscale.

Nici Procesul-verbal de recepție nr. X/14.08.2008 de la fila 343 dosar (Anexa 10) nu este în măsură să conducă la concluzia că aceste contracte de colaborare au ca obiect principal servicii de pază, din cuprinsul acestui document rezultând că s-au prestat și alte categorii de servicii.

Referitor la achizițiile de servicii de la .X. – TVA în valoare de .X. lei, instanța a reținut după examinarea documentelor justificative depuse la filele 345-346 (Anexa 12) că nu rezultă ce mijloace fixe au fost închiriate și dacă au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, aspect esențial în stabilirea dreptului de deducere a TVA, cerința fiind expres stipulată la art.145 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. În aceste condiții, instanța a apreciat că solicitarea de către organul fiscal a contractului nr.X/2006 este justificată, nedepășindu-se ceea ce era necesar pentru a stabili dacă reclamanta are dreptul la deducerea TVA. Întrucât reclamanta nu a depus acest contract la organul fiscal, actul nefiind depus nici la instanța de judecată, s-a

reținut că în mod temeinic organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA aferentă facturilor de avans primite de societatea reclamantă în perioada 2006-2008 în valoare de .X. lei, instanța a menținut ca legală soluția organelor de inspecție fiscală cu motivarea că societatea nu a justificat că avansurile înregistrate în contul 409 „Furnizori debitori” sunt aferente operațiunilor taxabile așa cum cer dispozițiile art. 145(2) lit.a) din Codul fiscal pentru a avea dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor.

Este justificată măsura echipei de inspecție fiscală, confirmată de prima instanță, de a nu acorda drept de deducere pentru TVA aferentă facturii primite de la .X. – .X. lei, având în vedere conținutul procesului-verbal de punere în funcțiune utilaje la silozul SC .X. (Anexa 20, filele 387-390 dosar fond), pe larg analizat în considerentele sentinței, și față de dispozițiile art. 128(2) din Codul fiscal (forma în vigoare în perioada de referință), pct.6(3) și (4), pct.19(4) și (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin raportare la aceste prevederi legale, în mod corect s-a reținut că reclamanta nu a depus la dosar documente din care să rezulte calitatea societății .X. față de .X. și nici facturile emise pe relația .X. - .X. .X..

Din analiza procesului-verbal depus de reclamantă nu se poate stabili relația între societățile mai sus menționate, nefiind probată afirmația reclamantei, în sensul că .X. a acționat în calitate de cumpărător-revânzător în cadrul acestei tranzacții și în acest sens a primit factura de la GmbH pe numele său și a emis mai departe o factură către .X.. Deci, contrar susținerilor reclamantei, procesul-verbal depus la dosar nu constituie dovada că serviciile intracomunitare achiziționate de .X. și care au fost refacturate către societate au fost achiziționate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, respectiv în scopul punerii în funcțiune a silozului.

În privința TVA colectată pentru facturi emise cu întârziere -X lei, în mod judicios s-a stabilit că față de dispozițiile art. 134¹(1) și art. 134²(1) din Codul fiscal societatea avea obligația colectării TVA la data efectuării operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii, respectiv anul 2010, iar nu la momentul emiterii facturilor-anul 2011.

7. Soluția instanței de recurs

Înalta Curte constată că nu este incident motivul de nelegalitate prevăzut de art. 488(1) pct.8 NCPC pentru reformarea sentinței pronunțate de Curtea de Apel .X.- Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și ca urmare în baza art. 496(1) NCPC și art. 20 din Legea nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, va respinge recursurile ca nefondate.

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

Respinge recursurile declarate de S.C. .X. S.R.L. prin lichidator judiciar .X. IPURL, Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva sentinței civile .X. din 5 februarie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Definitivă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 14 mai 2015.

XXXXX