

ROMÂNIA  
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE  
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA NR. 3709

Dosar nr..X.

**Ședința publică de la 20 noiembrie 2015**

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

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. S.A împotriva sentinței .X. din 23 februarie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică se prezintă intimata – pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilierul juridic .X., lipsind recurenta – reclamantă S.C. .X.S.A și intimata - pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

*Procedura de citare a fost legal îndeplinită.*

Se prezintă referatul cauzei de către magistratul – asistent care arată că recursul este declarat și motivat în termenul prevăzut de lege, precum și faptul că este legal timbrat.

Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul asupra cererii de recurs.

Intimata – pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței recurate ca fiind temeinică și legală, pentru considerentele expuse pe larg în concluziile scrise depuse la dosar.

## ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### *1. Circumstanțele cauzei*

Prin cererea înregistrată inițial pe rolul Curții de Apel .X. – Secția de contencios administrativ și fiscal la data de 01.11.2011, sub nr. .X.9/2011, reclamanta S.C. „.X. .X.” S.A., a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii a Județului .X. ca, pe calea acțiunii în contencios administrativ, în temeiul art. 8, art. 10, art. 11, art. 10 alin. 1 lit. „c”, art. 15 din Legea nr. 554/2004 cu modificările și completările ulterioare, să se dispună anularea în parte a actelor administrativ fiscale, respectiv a Deciziei de impunere nr. .X. (F-SV-.X.) din 29.06.2011 privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și anexele aferente; a Deciziei nr. .X. (F-SV-.X.5) din 29.06.2011 privind nemodificarea bazei de impunere; a Raportului de Inspecție fiscală nr. .X. (F-SV-701) din 29.06.2011; a Dispoziției nr. .X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că, în urma Raportului de inspecție fiscală nr. .X./29.06.2011 a fost emisă Decizia de impunere nr. .X. din 29.06.2011 privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care a fost înlăturată TVA deductibilă pentru perioada 01.10.2006 – 30.06.2010 în sumă de .X. lei, Decizia nr. .X./29.06.2011 privind nemodificarea bazei de impunere și Dispoziția nr. .X./29.06.2011 privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală prin care s-a dispus reconsiderarea pierderii fiscale, prin calificarea unor

cheltuieli aferente realizării veniturilor societății ca nedeductibile, în sumă cumulată de .X. lei.

A mai precizat reclamanta că a formulat contestație împotriva tuturor acestor acte administrativ fiscale în termen legal la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, dar nu a primit răspuns în termen de 45 zile de la transmiterea contestației formulate pe cale administrativă.

Prin sentința civilă .X./30.11.2011 Curtea de apel și-a declinat competența în favoarea Secției de contencios administrativ a Tribunalului .X., care, la rândul său, prin sentința civilă nr. .X./9.11.2012 și-a declinat competența în favoarea instanței mai întâi investite, declanșând conflictul negativ de competență.

Prin Decizia nr. .X./10.09.2013, Înalta Curte de Casație și Justiție –Secția contencios administrativ și fiscal a tranșat chestiunea competenței materiale în favoarea curții de apel, reținând că în raport de quantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și al diminuării pierderii fiscale, devin incidente prevederile art. 10 alin.(1) din Legea nr.554/2004 potrivit căroră, atunci când debitele de natura celor indicate depășesc 500.000 lei, este competentă să soluționeze cauza curtea de apel.

## ***2. Hotărârea Curții de apel***

Prin sentința civilă nr.X din data de 23 februarie 2015, Curtea de Apel .X. – Secția de contencios administrativ și fiscal a admis excepția lipsei de interes în ceea ce privește cererea de anulare a deciziei de nemodificare a bazei de impunere, pe care o respinge ca lipsită de interes și, pe fond, a respins cererea de chemare în judecată, ca neîntemeiată.

Totodată, a obligat pe reclamantă să plătească suma de .X. lei reprezentând diferența neachitată din onorariul aprobat expertului contabil .X..

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut, în ceea ce privește excepția lipsei de interes a cererii de anulare a deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. .X. F-SV-.X./29.06.2011, că din moment ce actul confirmă baza de

impunere declarată, constatându-se că obligațiile fiscale la care se referă au fost corect calculate, rezultă că societatea reclamantă nu ar obține nici un folos practic, personal și direct, prin exercițiul dreptului la acțiune, excepția urmând a fi admisă.

*Pe fond*, Curtea de apel a constatat că în urma inspecției fiscale avizate la data de 07.10.2010 dispusă cu privire la activitatea S.C. .X. S.A. în perioada 01.10.2006 – 30.06.2010 a fost emisă decizia de impunere nr. .X. F-SV-.X..X./29.06.2011 prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată la bugetul general consolidat în sumă totală .X. lei din care .X. lei TVA și .X. lei majorări de întârziere, precum și dispoziția privind măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./29.06.2011 prin care s-a stabilit obligația de depunere de declarații rectificative pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 și 01.10.2010 – 31.12.2010 pentru diminuarea pierderii fiscale de recuperat pentru anii precedenți cu suma de .X. lei, precum și diminuarea cheltuielilor deductibile pentru anul 2010 cu suma de .X. lei și majorarea veniturilor impozabile cu suma totală de .X. lei.

Societatea a urmat procedura prevăzută la art. 205 și urm. din OG nr. 92/2003, contestația administrativă fiind respinsă prin decizia nr. 177/04.04.2012 pentru unele aspecte ca neîntemeiată, pentru altele ca nemotivată.

În ceea ce privește suma de .X. lei stabilită prin suplimentarea bazei impozabile, din care .X. lei TVA și .X. lei majorări de întârziere, instanța de fond a constatat următoarele:

Referitor la TVA în sumă de .X. lei considerată nedeductibilă deoarece S.C. .X. S.A. nu este persoană impozabilă plătitoare de TVA, a fost avută în vedere anexa 3 la Raportul de inspecție fiscală unde sunt enumerate X de facturi fiscale emise de S.C. .X. S.A. în perioada octombrie 2006 – martie 2010 în condițiile în care în privința acestora s-a anulat înregistrarea în scopuri TVA de la data de 31.12.2004.

Față de legea aplicabilă perioadei de referință, se constată că pentru a fi considerate documente justificative în vederea deducerii TVA facturile fiscale trebuiau să fie emise de o persoană impozabilă

plătitoare de TVA și să cuprindă, printre altele, mențiunile indicate la art. 155 alin. 5 lit. c) din Legea nr. 571/2003.

În speță, cele X de facturi fiscale înlăturate ca documente justificative cuprind date inexacte, fiind emise de un furnizor căruia i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, așa încât dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată nu este justificat.

Contrar opiniei expertului, intrarea în vigoare a art. 11<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 la 01.07.2012 nu prezintă relevanță în cauză, fiind o precizare explicită a unei soluții legislative aplicabile și până atunci conform art. 153 raportat la art. 155 din Legea nr. 571/2003.

Însă, deși nu se poate pretinde contribuabililor să cerceteze în detaliu situația furnizorilor lor, o diligență medie este necesară pentru evitarea tentativelor de fraudă în materia TVA, drept care având în vedere că nu este vorba de o tranzacție izolată, ci de derularea sistematică a X de operațiuni comerciale într-un interval de aproape X ani de zile, instanța de fond a apreciat că reclamanta, fiind conștientă de condițiile în care se recunoaște dreptul la deducere, putea și trebuia să cunoască faptul că S.C. .X. S.A. nu era înregistrată ca plătitoare de TVA din 2004.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei care nu a fost declarată prin decontul TVA aferent lunii noiembrie 2006, expertul desemnat în cauză a confirmat faptul că în luna noiembrie 2006 reclamanta nu a declarat o creanță fiscală principală în sumă de .X. lei, corespunzătoare unei baze de impozitare de .X. lei, TVA de plată înregistrată în evidența contabilă a societății fiind mai mare cu suma de .X. lei față de cea declarată în decontul de taxă .

Rezultă astfel că reclamanta nu a colectat TVA în sumă de .X. lei datorat conform art. 150 alin.(1) raportat la art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 și cum nu s-a procedat la corectarea decontului în condițiile art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003, iar expertul, în limitele competenței sale, nu confirmă regularizarea situației fiscale instanța de fond a constatat că nu este vorba de o eroare în sensul OMFP nr. 3055/2009 și taxa în sumă de .X. lei nu a fost colectată, fiind datorată de societate.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei calculată ca urmare a anulării operațiunii de ajustare a bazei impozabile cu privire la veniturile aferente prestărilor de servicii efectuate în baza unor documente de călătorie care beneficiau de subvenție de transport, refuzate la plată pentru că nu îndeplineau condițiile de decontare, instanța de fond a reținut că reclamanta nu contestă prestarea serviciilor de transport și nici refuzul de decontare a contravalorii serviciilor prestate, argumentând exclusiv caracterul inadmisibil și contrar oricărui principiu fiscal a faptului de a fi obligată la plata TVA pentru venituri inexistente.

Însă, art. 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 stabilește că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită pentru livrări de bunuri și prestări de servicii din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Totodată, art. 138 din Legea nr. 571/2003 prevede exhaustiv situațiile de ajustare a bazei de impozitare, dintre care niciuna nu se referă la imposibilitatea de încasare a veniturilor pentru serviciile prestate din cauza refuzării decontării acestora pentru neregularitățile documentelor de călătorie, astfel cum a procedat reclamanta când a stornat veniturile respective pentru a se sustrage de la plata TVA și a impozitului pe profit.

Faptul că prin neglijența prepușilor săi societatea a prestat servicii de transport pentru care i s-a refuzat decontarea nu o absolvă de obligația de a colecta TVA, reclamanta făcând confuzie între existența creanțelor și imposibilitatea executării lor prin plată.

De altfel, în etapa soluționării contestației, societatea a prezentat tabele cu rețineri privind sumele imputate conducătorilor auto care nu au verificat legalitatea documentelor de călătorie, fiind evident că organele de conducere au conștientizat că s-au prestat servicii producătoare de venituri care în mod culpabil nu pot fi încasate.

Așa fiind, reclamanta datorează taxa pe valoare adăugată pentru serviciile de transport a căror contravaloare a fost refuzată la decontare pentru nereguli identificate cu privire la documentele de călătorie, după cum se prevede explicit la art. 137 alin.(1) lit. a din Legea nr. 571/2003.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferent facturii de stornare în valoare de .X. lei care nu a fost prezentată cu ocazia controlului, deși societatea arată că anexează copie conformă cu originalul, instanța nu a identificat-o la dosar, drept care suma respectivă va fi tratată, cum a procedat și organul fiscal, ca sumă stornată în urma respingerii la decontare, fiind datorată de societate potrivit celor motivate anterior.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei din care .X. lei TVA nedeductibilă aferentă cheltuielilor de protocol în perioada 2007-2009 și 1028 lei TVA nedeductibilă pentru operațiuni ce s-au desfășurat în afara țării, deși contestă global întreaga creanță stabilită în sarcina sa, reclamanta nu a adus nici un argument de nelegalitate, soluția de respingere a acestui punct din contestație ca nemotivat fiind corectă.

De altfel, sumele sunt datorate din moment ce în urma lucrărilor de expertizare pentru anii 2007-2009, a rezultat o bază de calcul negativă pentru determinarea fondului de protocol deductibil, rezultând o valoare 0 de deductibilitate conform art. 21 alin.(3) lit. a) cu trimitere art. 128 alin.(1) lit.f) din Legea nr.571/2003, iar taxa pe valoare adăugată pentru operațiunile impozabile desfășurate în Italia nu este deductibilă conform art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

Cu privire la măsurile obligatorii stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./29.06. 2011 prin care s-a stabilit depunerea de declarații rectificative pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 și 01.10.2010 – 31.12.2010 pentru diminuarea pierderii fiscale de recuperat pentru anii precedenți cu suma de .X. lei, iar pentru anul 2010 diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de .X. lei și majorarea veniturilor impozabile cu suma de .X. lei compusă din .X. lei și .X. lei, instanța de fond a constatat următoarele:

În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei constând în cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport în perioada octombrie 2006 – mai 2008, în perioada respectivă reclamanta a dedus cheltuieli cu amortizarea pentru X autobuze prevalându-se de două contracte de .X. financiar încheiate cu S.C. .X. S.R.L., punându-se problema legalității operațiunii, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. nu avea calitatea de proprietar al autovehiculelor, ci de utilizator în virtutea unui contract de .X. financiar pe care îl încheiase la rândul său cu .X. IFN S.A.

În virtutea contractelor de .X. încheiate cu S.C. .X. S.R.L., reclamanta a început să înregistreze pentru cele X mijloace de transport amortizarea lunară.

Prin adresa înregistrată sub nr. .X./31.01.2008, S.C. .X. S.R.L. a invitat pe reclamantă ca în temeiul contractelor având ca obiect „închirierea” celor X autobuze achiziționate în .X. de la .X. să se pregătească „pentru semnarea contractelor de concesiune directă cu .X.”.

La data de 05.05.2008 între .X. IFN SA, în calitate de finanțator, SC .X. SRL, în calitate de utilizator, și SC .X. SA, în calitate de nou utilizator, s-a încheiat contractul de novație și cesiune de drepturi a contractului de .X. financiar nr. .X. din 21.04.2006 având ca obiect cele X autobuze.

Organele fiscale au considerat că societatea poate să deducă cheltuieli de amortizarea numai după data încheierii contractului de novație și cesiune de drepturi încheiat cu .X. IFN SA, pentru perioada anterioară cheltuielile cu amortizarea nefiind deductibile.

Instanța de fond a reținut că pentru a se putea deduce cheltuielile cu amortizarea, contribuabilul trebuie să prezinte un contract de .X. încheiat conform art.1 din O.G. nr. 51/1997 care, în plus, trebuie să îndeplinească și una dintre condițiile de la art. 7 alin.(1) pct. 7 lit. a-e din Legea nr. 571/2003.

Or, S.C..X. S.R.L. nu avea calitatea de proprietar al mijloacelor de transport închiriate în .X. de la .X. IFN S.A. și nu putea să încheie la rândul său contracte de .X. financiar cu S.C. .X. S.A., astfel încât reclamanta a dedus în mod nelegal amortizarea în perioada



octombrie 2006 - mai 2008, iar măsura luată de organele de control privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei calculată în anexa 2 a Raportului de inspecție fiscală este corectă.

Argumentul invocat de reclamantă potrivit căruia prin acest procedeu acționarul majoritar a înțeles să acorde un ajutor în funcționarea și activitatea societății prin darea spre folosință a 5 autocare noi este neîntemeiat din moment ce scopul pretins putea fi atins prin încheierea de raporturi contractuale, directe sau chiar mediate prin novație și cesiune de drepturi, dar înainte de a începe deducerea amortizării celor X mijloace fixe.

Recurgând la subterfugiul încheierii contractelor de .X. subsecvente, S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A. au creat premisele unei duble deduceri a amortizării sau, cel puțin, a unei deduceri mai mari decât cea de care ar fi beneficiat S.C. .X. S.A. dacă operațiunea era corect încadrată.

Sub acest din urmă aspect, Curtea de apel a subliniat că din moment ce reclamanta nu s-a apărat solicitând reîncadrarea operațiunii și nici organul fiscal nu a considerat necesar să aplice prevederile art. 11 alin.(1) teza 1 din Legea nr. 571/2003, instanța nu poate decât să se pronunțe cu privire la obiectul sesizării, constatând, conform celor arătate anterior, că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a amortizării cu nerespectarea prevederilor legale incidente.

În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei constând în valoare neamortizată aferentă investiției sediu birouri și, spălătorie auto, instanța de fond a constat următoarele:

La data de 31.10.2006, reclamantei i s-a eliberat autorizația de construire nr..X.1.10.2006 pentru clădire showroom cu parter și mezanin și anexa atelier service și spălătorie auto.

Investiția a fost realizată de S.C. .X. S.A., construcțiile executate pentru reclamantă fiind recepționate la 05.02.2008 de reprezentanții SC .X. .X. IFN S.A., societate despre care se afirmă că a achitat și contravaloarea lucrărilor facturate de S.C. .X. S.A.

Instanța de fond a constatat că S.C. .X. SA a realizat o clădire showroom cu anexa atelier service și spălătorie auto proprietatea SC .X. S.A. conform regulilor accesii, investiție achitată de S.C. .X. .X. IFN S.A. care, deși nu se putea prevala de vreun drept real legal constituit asupra acestora, i-a vândut construcțiile reclamantei în aceeași zi în care a încheiat cu aceasta și contractul de vânzare-cumpărare prin care reclamanta îi vindea construcțiile și terenul aferent, S.C..X. S.A. facturând la X zile valoarea la același preț a construcțiilor și în plus valoarea terenului, toate operațiunile cu TVA scutită.

Rezultă astfel că S.C. .X. S.A. și-a înscris drept cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil valoarea facturii prin care cumpără construcțiile a căror proprietară era din punct de vedere civil, fiind evident că tranzacția nu are conținut economic, constituind un artificiu pentru eludarea dispozițiilor legale privind deducerea cheltuielilor.

Expertul desemnat în cauză deși reține că la baza operațiunilor înregistrate în conturile de venituri și cheltuieli nu stă o tranzacție imobiliară reală, ci o reglare între cele două părți afiliate fără a se identifica natura economică a tranzacției, concluzionează în favoarea reclamantei precizând că, deși nu confirmă natura operațiunii patrimoniale, influența fiscală a operațiunii este nulă.

Curtea de apel a apreciat însă că nu poate confirma această soluție din moment ce S.C. .X. S.A. a dedus integral valoarea facturată de S.C. .X. .X. IFN S.A. ca și cheltuieli efectuate în vederea realizării de venituri impozabile, deși, pe de o parte, tranzacția a avut caracter formal, iar, pe de altă parte, în mod normal putea să își deducă numai amortizarea în condițiile art. 24 din Legea nr. 571/2003.

Rezultă astfel că în mod corect organul fiscal a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei aferentă investiției, ce reprezintă o valoare neamortizată conform dispozițiilor fiscale.

S.C. .X. S.A. justifică operațiunile invocând finanțarea primită de la S.C. .X. .X. IFN S.A., ca societate ce face parte din același grup de firme a asociatului majoritar, fără a descrie într-o manieră

coerentă procedeul juridic de acordare a finanțării și modalitatea în care s-a făcut reglarea între cele două societăți, în condițiile în care S.C. .X. .X. IFN SA este o persoană juridică a cărei capacitate de folosință este circumscrisă obiectului de activitate și al cărei scop este realizarea de profit.

Mai mult, chiar dacă s-ar primi aceste argumente, S.C. .X. .X. IFN S.A. putea să refactureze lucrările către S.C. .X. S.A., iar reclamanta avea posibilitatea de a deduce numai cheltuielile cu amortizarea conform art. 24 alin. 1, 2, 6, 7 și 11 din Legea nr. 571/2003.

În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de 916 936 lei constând în diferența de reevaluare aferentă terenului în suprafață de .X. mp se constată că S.C. .X. S.A. a procedat în luna ianuarie 2009 la reevaluarea terenurilor din patrimoniu și a înregistrat în contul 105 „diferențe din reevaluare” suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă diferența de reevaluare aferentă terenului în suprafață de .X. mp vândut prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X..04.2010 către SC .X. .X. IFN SA cu prețul de .X. lei.

Cum potrivit art. 22 alin.(5) și (5<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 și pct. 57<sup>1</sup> și 57<sup>2</sup> din H.G. nr. 44/2004 surplusul rezultat în urma reevaluării constituie element similar veniturilor, rezultă că S.C. .X. S.A. trebuia să impoziteze suma de .X. lei la scăderea din gestiune, fiind corectă măsura organului fiscal de a dispune diminuarea pierderii fiscale cu valoarea aferentă.

În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei constând în venituri impozabile aferente perioadei 2006 - 2009 și 01.01.2010 - 30.06.2010 care nu au fost înregistrate de societate, Curtea de apel a reținut că, deși a contestat global măsurile dispuse cu privire la diminuarea pierderii fiscale, reclamanta nu a adus nici un argument de nelegalitate sub acest aspect, soluția de respingere a acestui punct din contestație ca nemotivat fiind corectă.

De altfel, potrivit aceluiași considerente expuse la analiza impunerii TVA, reclamanta a ajustat în mod nelegal baza de

impozitare corespunzător veniturilor respinse la decontare, fiind corectă măsura întregirii veniturilor impozabile cu suma de .X. lei.

### **3. Recursul declarat de Societatea .X. .X. S.A**

Împotriva sentinței curții de apel a declarat recurs reclamanta, invocând dispozițiile art. 304 pct. 5, 7 și 9 și art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă și art. 6 din Convenția pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale.

Recurenta a susținut că:

- motivarea sentinței nu cuprinde o analiză efectivă a argumentelor reclamantei, instanța limitându-se la a prelua întocmai argumentele organelor fiscale;

- contestația administrativă nu a fost soluționată în termenul legal de 45 zile, ci abia pe parcursul judecării cauzei, fiind emisă Decizia nr. 117/4.04.2012 a cărei anulare s-a solicitat; instanța a admis excepția lipsei de interes față de această solicitare, ceea ce este inadmisibil;

- s-a ignorat jurisprudența CJUE (hotărârile din cauzele Gabalfrisa, Nidera, Toth Gabor, Axel Kittel), dar și expertiza efectuată în cauză, care conchid în sensul că nu poate fi privat cumpărătorul de dreptul de deducere a TVA atunci când este de bună credință și prezintă o factură întocmită conform legii;

- instanța nu a avut în vedere că suma de .X. lei reprezentând TVA este o simplă eroare nesemnificativă, provenind dintr-o neconcordanță între jurnalele de cumpărări și TVA înscrisă în dosarul de TVA al lunii noiembrie 2006;

- diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei a fost eronat confirmată, în condițiile în care există o diferență de regim juridic între .X.ul operațional și cel financiar, iar art.25 alin.(1) și (2) din Codul fiscal stabilește că în cazul celui din urmă (cazul contractelor încheiate de recurentă) utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar;

- referitor la executarea lucrărilor de construcție de către .X. .X. IFN SRL .X. și vânzarea acestora conform facturii .X./19.04.2010, recurenta contestă interpretarea pe care instanța a dat-o tranzacției, susținând, în acord cu expertiza de specialitate, că

influența fiscală a operațiunii este nulă, fiind impusă nejustificat o diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei; mai susține că viziunea instanței este în dezacord cu principiile de interpretare a contractelor consacrate de Codul civil, în special cu acela care dă prioritate voinței reale a părților.

#### *4. Apărările intimațiilor*

Atât Agenția Națională de Administrare Fiscală, cât și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.–Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. au formulat concluzii scrise, prin care au solicitat respingerea recursului.

Intimatele au susținut că hotărârea instanței de fond este corespunzător motivată, instanța relevând punctual motivele pentru care a înlăturat criticile aduse de reclamantă actelor administrativ fiscale.

Intimatele au combătut și celelalte motive de recurs, expunându-și cu privire la fiecare argumentele în sensul celor arătate în considerentele sentinței.

În privința contractelor de .X. financiar, intimatele au mai arătat că analiza recurenței nu ține seama de ansamblul reglementărilor, mai ales de prevederile art. 7 alin.(1) pct.7 lit.a)-e) din Codul fiscal, care confirmă punctul de vedere al organelor fiscale.

De asemenea, referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, intimatele au susținut că operațiunile derulate de recurentă cu partenerul său contractual au fost corect interpretate, fiind evident caracterul pur formal al acestora.

#### *5. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului*

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor recurenței, a apărărilor intimatelor, cât și sub toate aspectele, în temeiul art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că nu există motive pentru reformarea acesteia.

Instanța de contencios administrativ și fiscal a fost investită să se pronunțe asupra legalității actelor fiscale indicate la pct.1 din decizie, anterior emiterii deciziei de soluționare a contestației administrative .

Prin încheierea din 5.03.2012, Tribunalul .X.- Secția contencios administrativ și fiscal a dispus suspendarea soluționării pricinii până la finalizarea procedurii administrative. Ulterior, după emiterea Deciziei nr.177/4.04.2012 de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, cauza a fost repusă pe rol iar reclamanta și-a completat petitul acțiunii introductive cu o cerere de anulare a acestei decizii, fiind antrenată procesual și ANAF.

Contrar susținerilor recurente, curtea de apel nu a admis excepția lipsei de interes în raport cu această decizie, corect supusă controlului judiciar potrivit art. 218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, ci în raport cu decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X.F-SV-.X..X./29.06.2011, după cum se arată cu claritate în cuprinsul considerentelor și al dispozitivului. De altfel, în acest sens fusese invocată excepția procesuală prin întâmpinarea formulată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. (fila 14, dosar Tribunalul .X.).

Și în ceea ce privește fondul raportului juridic fiscal, concluziile Curții de apel sunt la adăpost de orice critică pentru că reflectă interpretarea și aplicarea judicioasă a cadrului normativ la situația de fapt ce rezultă din înscrisul administrate.

Motivul de recurs prin care se invocă existența unor carențe în argumentarea soluției, pornește de la ideea obligativității examinării exhaustive a tuturor aspectelor invocate de reclamantă în acțiune. Acest punct de vedere nu poate fi primit, fiind contrar jurisprudenței și doctrinei procesual civile relevante.

CEDO a statuat constant în jurisprudența sa – de ex. în hotărârile pronunțate în cauzele .X. (2005) și .X. (2007) contra României – că instanța de judecată nu încalcă dreptul la un proces echitabil (art. 6 § 1 Convenție) atunci când analizează grupat susținerile părții, răspunzând printr-un considerent comun ori când, în raport de complexitatea și întinderea problemelor supuse dezlegării, își ajustează corespunzător analiza, esențial fiind ca observațiile și argumentele părții să fie efectiv examinate iar nu escamotate prin invocarea unor principii abstracte.

Sentința atacată este motivată cu respectarea dispozițiilor art. 261 pct.5 din Codul de procedură civilă, expunerea rezumativă a considerentelor de la pct.2 al acestei decizii fiind o dovadă elocventă. Împrejurarea că instanța a preluat unele argumente ale organelor fiscale, chiar ad litteram nu este, în sine, o neregulă procedurală aptă să atragă casarea, câtă vreme, în urma propriei analize a ajuns la concluzia că acestea sunt corecte.

De asemenea, însușirea filtrată a concluziilor expertizei de specialitate efectuate de .X., se explică prin aceea că instanța de judecată este suverană în aprecierea mijloacelor de probă, important fiind ca înlăturarea concluziilor specialistului să nu fie arbitrară. Or, de fiecare dată când s-a îndepărtat de concluziile expertizei, instanța de fond și-a argumentat soluția.

Referitor la declararea ca nedeductibilă a TVA aferente celor 33 facturi fiscale emise de SC .X. SA în perioada octombrie 2006-martie 2010, Înalta Curte constată că recurenta nu poate invoca buna sa credință, câtă vreme facturile partenerului contractual nu cuprindeau mențiunile de la art. 155 alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, respectiv lipsea codul de înregistrare în scopuri de TVA prevăzut la art.153 din același cod, întrucât îi fusese anulată înregistrarea încă din 31.12.2004. Prima instanță a punctat că în discuție nu este o tranzacție izolată, ci facturile menționate demonstrează raporturi contractuale sistematice și de lungă durată, astfel că o diligență medie a recurente era obligatorie, cunoscând condițiile legale în care se recunoaște dreptul de deducere.

Întreaga jurisprudență a CJUE în materia Directivei 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al TVA, de care se prevalează recurenta, este în sensul că nu se pot reproșa unui contribuabil (persoană impozabilă) neregulile furnizorului său cu condiția să nu fi știut sau, să nu fi putut să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă privind TVA. Or, cum s-a arătat, cu o diligență rezonabilă recurenta ar fi putut cunoaște situația legală a emitentului facturilor.

În privința TVA în sumă de .X. lei, expertiza a confirmat că în luna noiembrie 2006 recurenta nu a declarat-o, deși era

cuprinsă în TVA de plată înregistrată în contabilitatea societății. Curtea de apel a motivat că această împrejurare nu este o simplă eroare în sensul OMFP nr. 3055/2009, fără consecințe fiscale, câtă vreme societatea nu a procedat la corectarea decontului respectiv iar expertul a constatat că diferența nu a fost cuprinsă nici în deconturile ulterioare, la rândurile de regularizări.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor de transport, înregistrate de recurentă în temeiul contractelor de .X. financiar nr. .X./17.05.2006 și nr. .X./27.05.2006, recurenta susține că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere, diferența de optică în raport cu instanța de fond și organele fiscale decurgând din ignorarea naturii juridice a celor două contracte.

Este real că în temeiul art. 25 alin.(1) din Codul fiscal, în cazul .X.ului financiar, utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, având dreptul de a calcula și deduce amortizarea.

Însă, conform pct.72 din Normele metodologice de aplicare ale art. 25, aprobate prin HG nr.44/2004, încadrarea operațiunilor de .X. se realizează avându-se în vedere prevederile art. 7 alin.(1) pct.7 și 8 din Codul fiscal și clauzele contractului de .X..

Curtea de apel a observat că ambele contracte au fost încheiate cu SC .X. SRL, care, la rândul său avea calitatea de utilizator în contractele de .X. pentru aceleași bunuri (autobuze) încheiate cu .X. .X. SA și, mai mult, prin contracte ( pct.2.1.) s-a stipulat expres ca „proprietar să rămână SC .X. SRL”.

Ca urmare, până la momentul încheierii contractului de novație și cesiune de drepturi a contractului de .X. financiar: 5.05.2008, singura persoană impozabilă care putea să-și deducă cheltuielile aferente amortizării era SC .X. SRL, iar nu recurenta.

În fine, nici în ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, constând în valoarea neamortizată a investiției „sediul birouri și spălătorie auto” nu poate fi primit punctul de vedere exprimat de recurentă.



Recurenta combate raționamentul primei instanțe afirmând, în esență, că relevă o abordare rigidă a operațiunilor juridice derulate, care ignoră voința reală a părților contractante.

Recurenta nu prezintă însă o explicație plauzibilă pentru împrejurarea că, practic, SC .X. .X. IFN SA i-a facturat contravaloarea investiției indicate care era proprietatea recurente, conform extrasului de carte funciară, coroborat cu autorizația de construire și art. 494 cod civil (accesiune imobiliară artificială) iar ulterior, prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.549/19.04.2010, recurenta îi revinde aceleași construcții și terenul aferent iar peste 8 zile facturează valoarea la același preț a construcțiilor și în plus a terenurilor, toate operațiunile fiind scutite de TVA.

Ca efect, recurenta și-a înscris drept cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, valoarea facturii prin care cumpără construcțiile a căror proprietară era din punct de vedere civil, deși în mod legal, în condițiile art. 24 din Codul fiscal, putea deduce numai amortizarea, fiind corectă concluzia primei instanțe că tranzacția nu are un conținut economic.

Sintetizând, Înalta Curte constată că actele fiscale au fost emise cu respectarea principiilor prevăzute de art. 6 și 7 din Codul de procedură fiscală, nefiind identificate elemente care să contureze exercitarea dreptului de apreciere de către organele fiscale cu depășirea marjei legale de care dispun, fiind judicioasă soluția fondului de respingere a acțiunii.

Ca atare, în temeiul art. 312 alin.1 Cod procedură civilă, se va respinge recursul de față, ca nefondat.

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

Respinge recursul declarat de S.C. .X. .X. S.A împotriva sentinței civile .X. din 23 februarie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 20 noiembrie 2015.

XXXXXX