

ROMÂNIA  
CURTEA DE APEL PLOIEȘTI  
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL  
DOSAR NR. \_\_\_\_\_

SENTINȚA Nr. \_\_\_\_\_

Ședința publică din data de \_\_\_\_\_ ai 2012

Președinte

Grefier \_\_\_\_\_

Pe rol fiind pronunțarea asupra acțiunii formulată de reclamanta SC  
SRL, cu sediul în \_\_\_\_\_, str. \_\_\_\_\_ nr. \_\_\_\_\_ județul \_\_\_\_\_  
în contradictoriu cu pârâta **AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**- DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE** cu sediul în  
str. \_\_\_\_\_ nr. \_\_\_\_\_ județul \_\_\_\_\_

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de \_\_\_\_\_ aprilie 2012, fiind  
consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din  
prezenta, când instanța, pentru a da părților posibilitatea să depună concluzii scrise,  
conform art. 156 alin. 2 Cod de procedură civilă, a amânat pronunțarea cauzei la data de  
mai 2012, dată la care a pronunțat următoarea hotărâre:

CURTEA

Prin cererea înregistrată pe rolul acestei instanțe la data de 25.08.2011 sub  
nr. \_\_\_\_\_ 2011, reclamanta SC \_\_\_\_\_ SRL, în contradictoriu cu  
pârâta **AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA**  
**GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE**, a formulat contestație  
~~împotriva Deciziei nr. \_\_\_\_\_ din martie 2011, prin care s-a soluționat contestația~~  
~~formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de~~  
~~plata nr. \_\_\_\_\_ emisa de către Direcția Generală a Finanțelor Publice~~  
~~precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. \_\_\_\_\_~~

În motivarea contestației se învederează că la întocmirea raportului de  
inspecție fiscală organul fiscal stabilește că "in perioada verificată, singura operațiune  
efectuata de către SC \_\_\_\_\_ SRL a fost înregistrarea în contabilitate a unei  
facturi emisa de SC \_\_\_\_\_ SR \_\_\_\_\_, în care s-a înscris - cesiune  
conform act adițional nr. \_\_\_\_\_ 01.07.2008 la contract de cesiune nr. \_\_\_\_\_ 2008, valoarea  
totală a facturii fiind de 8.356.112,70 lei, din care TVA 1.334.169,25 lei. Prin contractul  
încheiat la data de 01.07.2008 și înregistrat la SC \_\_\_\_\_ SRL sub nr.  
58/02.09.2008, contract încheiat între SC \_\_\_\_\_ SA în calitate de cedentă, SC  
\_\_\_\_\_ SRL în calitate de cesionar și SC \_\_\_\_\_ SRL în calitate  
de promitent cumpărător, cedenta transmite cesionarului toate drepturile și obligațiile ce  
rezulta din antecontractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. \_\_\_\_\_ 2.05.2008  
încheiat între SC \_\_\_\_\_ SRL, SC \_\_\_\_\_ SRL, în calitate

de promitenți vânzători și SC

SRL, în calitate de promitent

cumparator.

Prețul cesiunii, stabilit prin contractul de cesiune nr. 02.09.2008, a fost inițial de 1.684.168 Euro. Prin actul adițional nr. 25.07.2008 prețul cesiunii se modifica la suma de 30.000 Euro, suma facturată de către SC SRL în perioada anterioară verificării.

În factura nr. 000003/10.02.2009, la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" a fost înscrisă explicația "cesiune conform act adițional nr. 1/01.07.2008 la contract de cesiune nr. 58/02.09.2008". Organele fiscale au reținut că, întrucât în actul adițional menționat este stipulat ca prețul cesiunii este de 30.000 Euro, la care se adăuga TVA, iar aceasta sumă a fost facturată prin factura nr. 1/01.07.2008, nu se mai justifică facturarea diferenței de 1.654.168 Euro, respectiv 8.356.112,70 lei.

Referitor la fapta reținută în sarcina sa, reclamanta învederează faptul că a fost extinsă norma legală dincolo de cazurile prevăzute de actul normativ.

În ceea ce privește succesiunea tranzacțiilor și actelor, reclamanta arată că antecontractul nr. 12.02.2008, modificat prin actul adițional nr. 12.05.2008, a fost cesionat de către SC SRL, în calitate de cedent, societății SC

SA, în calitate de cesionar, în baza contractului de cesiune 35 bis/14.05.2008, pentru un preț al cesiunii de 1.684.168 Euro, la care se adaugă TVA.

La data de 01.07.2008 s-a încheiat un alt contract de cesiune (care are dat ca număr de înregistrare intern numărul 58/02.09.2008) între SC SA, în calitate de cedent și SC SRL, în calitate de cesionar, prin care se cedează antecontractul 358/12.02.2008, modificat prin actul 1174/12.05.2008, pentru un preț al cesiunii de 1.684.168 Euro, la care se adaugă TVA.

Se încheie apoi acordul tripartit din data 23.07.2008 între SC

SA, SC SRL, SC SRL, prin care părțile stabilesc ca "plata prețului cesiunii trebuie condiționată de obținerea aprobării de către promitentă vânzătoare ( ) a unui PUZ care să certifice posibilitatea construirii pe terenul ce face obiectul vânzării și care va indica următorii coeficienți urbanistici: POT max. 50%, CUT max. 3 și un regim de înălțime 2S+P+5E, fapt care, până la data prezentului acord, nu a fost îndeplinită. Pentru aceasta subscrișă

SRL se obliga să restituie către SC suma de 1.654.168 Euro plus TVA, data (restituirii) la care părțile vor încheia un act adițional de stabilire a modalității de plată a prețului, în sensul că se achită cei 30.000 Euro, diferența de 1.654.168 Euro plus TVA, urmând a se achita la momentul îndeplinirii condiției. În cazul în care, până la data de 30.03.2009, SC SRL își va respecta obligația de a prezenta către cesionara SC SRL documentele care să ateste obținerea PUZ-ului, în care să se identifice coeficienții urbanistici menționați mai sus, SC SRL se obliga să plătească către SC Tel Aviv Investment SRL suma de 1.684.168 Euro plus TVA.

Ulterior se încheie actul adițional nr. 1/25.07.2008 la contractul de cesiune încheiat la data de 01.07.2008, care are numărul de înregistrare intern 58/02.09.2008 (conform acordului tripartit din data de 23.07.2008, mai sus menționat), de reducerea prețului cesiunii la 30.000 Euro, la care se adaugă TVA și se restituie de către SC

SRL societății SC SRL suma de 1.654.168 Euro plus TVA.

În luna februarie 2009 societății se pune la dispoziție un aviz de urbanism nr. 24/1/44 (modificare PUZ - str. ), din care reiese faptul ca s-au îndeplinit coeficienții din acordul tripartit. Ca atare, SC SRL întocmește factura 3/10.02.2009, în valoare de 1.654.168 Euro plus TVA, conform acordului tripartit.

Reclamanta susține că se justifică facturarea diferenței de 1.654.168 Euro plus TVA de către SC SRL către SC SRL, deoarece, încă de la început, SC SRL a dorit ca preț al cesiunii antecontractului 12.02.2008 suma de 1.684.168 Euro plus TVA, suma care, de altfel, a și fost plătită inițial și ulterior restituită, după care a fost plătită printr-o cesiune de creanță; SC SRL a vrut, însă, ca înainte să achite integral prețul cesiunii, respectiv și suma de 1.684.168 Euro, să se asigure că zona în care se afla terenul și terenul permit realizarea unei anumite construcții, conform anumitor coeficienți și, astfel, este justificat interesul economic al societății în achiziționarea acestui teren.

Arată reclamanta că organele fiscale au reținut că furnizorul care a înscris în factura nr. 3/10.02.2009 TVA în suma de 1,334.169,25 lei s-a înființat la 26.11.2007, în anul 2007 nu a desfășurat activitate. În anul 2009 și semestrul I 2010 SC

SRL nu a mai depus declarația cod 394, iar în anul 2009 societatea nu a depus deconturi de TVA, cu excepția lunii ianuarie 2009, astfel ca factura nr. 3/10.02.2009 nu a fost cuprinsă în decontul de TVA și nici în declarația 394, deci nu a fost declarată organului fiscal.

Organele fiscale au mai reținut că, ulterior, în anul 2010, SC a depus deconturi de T.V.A. fără livrări/achiziții de bunuri, fiind preluat doar soldul reportat de TVA de plată în suma de 5.148.329 lei, rămas din decontul lunii ianuarie 2009. Ca urmare, organele de control au procedat în conformitate cu prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003, coroborat cu prevederile art. 1 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Reclamanta consideră că autoritățile fiscale încearcă să justifice faptul că tranzacția nu are sens economic, având ca argumente faptul că SC SRL nu și-a îndeplinit deloc sau și-a îndeplinit incorect ori incomplet obligațiile declarative, procedând la o interpretare într-o manieră proprie a textului de lege. Nu există o astfel de limitare la deducerea TVA - ului nici în Codul fiscal, nici în Codul de procedura fiscală.

Mai mult decât atât, ulterior depunerii contestației la organul fiscal, dar înainte de emiterea Deciziei nr. 170 contestată, reclamanta a pus la dispoziția organelor fiscale dovada că SC SRL și-a îndeplinit obligațiile declarative referitoare la perioada februarie 2009 - decembrie 2009, conform adresei nr. 478115/01.02.2011.

Tranzacția are scop economic, deoarece a avut loc o vânzare-cumpărare de bunuri imobile în urma cesiunii antecontractului de vânzare-cumpărare 358/12.02.2008; societatea are intenția de a efectua o investiție pe acest imobil, terenul și zona permit



realizarea unor construcții , conform avizului de urbanism 24/1/77 , iar conținutul economic al tranzacției nu poate fi reîncadrat în alt fel. De asemenea , pentru imobilul situat în str. nr. societatea SC

SRL a încheiat contract de închiriere nr. 36455/21.09.2010 cu OTP

S.A., pentru care facturează chirie , aplicând TVA , rezultând , astfel, avantaje economice.

Reclamanta mai arată că , potrivit prevederilor art. 134 alin. 3 din Codul fiscal , taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau la data prestării serviciului. Având în vedere faptul ca SC SRL a pus la dispoziția societății SC

SRL, conform acordului tripartit încheiat la data de 23.07.2008, avizul de urbanism nr. 24/1/77 în luna februarie 2009, data prestării serviciului este februarie 2009, luna în care se accepta factura privind diferența de preț de 1.654.168 Euro + TVA .

Conform articolului 134 alin. 3 taxa devine exigibilă în luna februarie 2009, legiuitorul neimpunând nici o altă condiție privind exigibilitatea taxei.

Mai precizează ca societatea a putut să încheie contractul de închiriere 36455/21.09.2010 cu OTP SA ca urmare a faptului ca SC

SRL a fost de acord să cesioneze antecontractul 358/12.02.2008 , în schimbul unei sume ca preț al cesiunii, iar SC SRL a acceptat acest

preț al cesiunii în momentul în care s-a asigurat că poate să construiască pe imobilul respectiv în regim POT max. 50%, CUT max. 3 și cu un regim de înălțime 2S+P+5E, tocmai pentru a obține un avantaj economic maxim, ținând cont de restricțiile de construcție din zonă și de intențiile privind investițiile viitoare pe care o să le realizeze pe acest imobil. Rezultă că operațiunea are scop economic și a produs deja avantaje economice.

Referitor la afirmația organului fiscal prin care se precizează faptul că "acordul tripartit din 23.07.2008 are data anterioară actului adițional nr. 1/25.07.2008 (act prin care se reduce prețul cesiunii la 30.000 Euro+ TVA)", afirmație care stă la baza concluziei conform căreia " se constată că în mod nejustificat a mai fost facturată diferența de 1.654.168 Euro , respectiv 8.356.112,70 lei" , reclamanta învederează faptul că actul adițional 1/25.07.2008 a fost încheiat tocmai conform acordului tripartit din data de 23.07.2008. Facturarea diferenței de 1.654.168 Euro plus TVA este justificată la data prezentării avizului de urbanism nr. 24/1/77 ( respectiv luna februarie 2009) , din cuprinsul căruia reiese faptul ca SC SRL și-a îndeplinit obligația asumată prin acordul tripartit.

De asemenea, precizează faptul că , tot conform acordului tripartit încheiat la data de 23.07.2008 , SC SRL a restituit societății SC

SRL suma de 1.654.168 Euro, iar ulterior aceasta sumă a fost achitată printr-o cesiune de creanță , astfel încât , în prezent , SC SRL nu mai are nicio datorie către SC SRL.

Referitor la afirmația organului de inspecție fiscală conform căreia exigibilitatea taxei la beneficiar este condiționată de declararea taxei de către prestator, rezultă că legiuitorul nu a înțeles să precizeze această condiționare ( condiționare , care , de altfel , ar fi fost în discordanță cu directivele europene în materie de TVA).



Organele de inspecție fiscală, analizând relația dintre SC SRL și SC SRL, au constatat că furnizorul SC

SRL nu și-a achitat obligațiile fiscale atât declarative, cât și de plată la bugetul de stat, drept pentru care documentul întocmit (în speța factura nr. 3/10.02.2009) nu reflectă operațiuni economice reale, deci nu poate fi considerat document justificativ, conform prevederilor legale. Răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede în art. 6 alin. 2 din Legea contabilității nr. 82/1991: "Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz".

Or, reclamanta arată că rezulta că factura 3/10.02.2009 are calitate de document justificativ, pentru că are la baza operațiuni reale. Nu reiese din textul de lege că, pentru ca un document să aibă calitatea de document justificativ, trebuie ca cel care emite documentul să își îndeplinească obligațiile fiscale, atât declarative, cât și de plată.

Factura nr. 3/10.02.2009, emisă de către SC SRL către SC SRL, îndeplinește toate condițiile obligatorii impuse de art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003. Mai mult decât atât, pentru factura anterioară - 1/01.07.2008, emisă de SC SRL către SC SRL pentru suma de 30.000 Euro plus TVA, care conținea tot o referire la contractul de cesiune 58/02.09.2008, s-a acordat dreptul de deducere al TVA - ului la verificarea anterioară.

Reclamanta solicită admiterea contestației, anularea actului administrativ atacat, cu excepția sumei de 778 lei, rambursarea sumei de 1.334.169 lei, reprezentând parțial TVA-ul aferent perioadei 01.10.2008 - 30.09.2010.

Pârâta D.G.F.P. a formulat întâmpinare, învederând că prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. s-a materializat verificarea TVA aferentă perioadei octombrie 2008 - septembrie 2010, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de 1.334.947 lei și opțiune de rambursare, aferent lunii septembrie 2010.

S-a constatat că, în perioada verificată, reclamanta a înregistrat în evidența contabilă o singură operațiune, consemnată în factura nr. 0.02.2009, emisă de SC SRL în valoare totală de 8.356.112,70 lei, din care TVA 1.334.169,25 lei ("cesiune conform act adițional nr. 07.2008 la contractul de cesiune nr. 58/2.09.2008").

Motivele avute în vedere de organele fiscale la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă au fost faptul că prețul cesiunii, stabilit prin contractul de cesiune nr. 2.09.2008, a fost inițial de 1.684.168 lei, plus TVA; prețul cesiunii a fost modificat la suma de 30.000 Euro, plus TVA, sumă care a fost facturată de către SC SRL cu factura nr. 1/01.07.2008. În factura nr. 3/10.02.2009, la denumirea produselor sau serviciilor apare "cesiune conform act adițional nr. 1.07.2008 la contr. cesiune nr. 2.09.2008".

Or, în actul adițional nr. 1 la contractul de cesiune nr. 2.09.2008, prețul cesiunii este de 30.000 Euro, plus TVA.

Față de acestea, facturarea diferenței de 1.654.168 Euro plus TVA, realizată prin factura nr. 3/10.02.2009 nu se justifică.

Argumentele organelor de control sunt acelea că factura nu a fost achitată de reclamantă către SC SRL până la data finalizării inspecției fiscale, contravaloarea ei fiind reflectată în balanța de verificare a reclamantei, în soldul creditor al contului 462.07 - "Creditori diverși".

Totodată, furnizorul SC SRL nu a depus la organul fiscal declarația cod 394 privind livrările/achizițiile de pe teritoriul național în anul 2009 și semestrul I 2010, iar în perioada februarie-decembrie 2009 nu a depus deconturi de TVA.

Rezultă că tranzacția din factura nr. 3/10.02.2009 nu a fost raportată, iar TVA colectată, înscrisă în factură, nu a fost achitată de furnizor către bugetul statului.

În consecință, factura în discuție nu reflectă operațiuni reale, deci nu are un scop economic, întrucât, aferent operațiunii consemnate în factură, nu a fost obținută nici o contrapartidă economică; organele de control au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA înscrisă în această factură, deoarece prin nedeclararea taxei colectate de către furnizor TVA nu a devenit exigibilă, iar dreptul de deducere nu a luat încă naștere.

Temeiul legal l-a constituit art. 11 alin. 1 Cod fiscal: "La stabilirea sumei unui impozit sau al unei taxe, în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Pârâta solicită respingerea acțiunii ca neîntemeiată și menținerea actelor administrativ-fiscale emise în cauză.

În cauză au fost administrate probele cu înscrisuri și expertiză contabilă, completată în urma admitterii obiecțiunilor pârâtei.

*Din examinarea actelor și lucrărilor dosarului Curtea reține următoarele:*

Pârâta DGFP a efectuat inspecție fiscală la sediul societății reclamante SC SRL, având ca obiect verificarea privind taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 1.10.2008-31.09.2010, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de 1.334.947 lei și opțiune de rambursare, aferent lunii septembrie 2010, inspecție în urma căreia s-a stabilit suplimentar obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată de 1.334.169 lei, constatările organelor de control fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală încheiat la 8.12.2010 (filele 95-109 dosar); a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 183/8.12.2010 (filele 91-94 dosar).

Această decizie a fost contestată de societate, în conformitate cu art. 205 și următoarele Cod de procedură fiscală, contestația administrativă fiind respinsă prin decizia nr. 170/10.03.2011 (filele 11-18).

Organele fiscale au constatat că, în perioada verificată, reclamanta a înregistrat în evidența contabilă o singură operațiune, consemnată în factura nr. 3/10.02.2009, emisă de SC SRL București, în valoare totală



de 8.356.112,70 lei , din care TVA 1.334.169,25 lei - "cesiune conform act adițional nr. 1/1.07.2008 la contractul de cesiune nr. 58/2.09.2008 " , TVA pentru care , la data de 4.10.2010 , societatea a solicitat rambursarea.

Pârâta a reținut că la data de 12.02.2008, între SC SRL și SC SRL (promitenți vânzători) și SC SRL (promitent cumpărător) , s-a încheiat antecontractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 358/12.02.2008, obiectul acestuia fiind reprezentat de imobilul situat în str. nr. sector Conform clauzelor contractuale prețul total al bunului era de 6.164.200 Euro, inclusiv TVA și trebuia achitat până la data de 12.05.2008, dreptul de proprietate urmând a fi transmis la data îndeplinirii obligațiilor din contract , în baza contractului de vânzare-cumpărare în formă autentică.

Părțile au convenit , prin actul adițional autentificat sub nr. 1174/12.05.2008 la antecontract , să prelungească termenul de încheiere a contractului în formă autentică, cel târziu până la data de 28.07.2008.

La data de 1.07.2008 SC SRL a încheiat cu SC SA contractul de cesiune la antecontractul de vânzare-cumpărare nr. 358/12.02.2008, cesionarul preluând toate drepturile și obligațiile rezultate din antecontract.

La aceeași dată - 1.07.2008 - s-a încheiat contractul de cesiune înregistrat la reclamantă sub nr. 58/2.09.2008 , între SC SA - cedent, SC SRL - cesionar și SC SRL - promitent cumpărător , în baza antecontractului de vânzare-cumpărare nr. 358/12.02.2008 și în calitate de cedent în contractul de cesiune nr. 35 bis/14.05.2008. Obiectul contractului l-a reprezentat imobilul situat în str. nr. sector prețul cesiunii fiind de 1.684.168 Euro , la care se adaugă TVA, ce urma a fi plătit direct către SC SRL până la data de 4.08.2008. Reclamanta a preluat toate drepturile și obligațiile rezultate din antecontractul nr. 358/12.02.2008.

~~Tot la data de 1.07.2008 SC SRL a întocmit către SC SRL factura nr. 1/1.07.2008 , prin care a fost facturată suma de 30.000 Euro plus TVA, parte din prețul cesiunii.~~

~~La data de 23.07.2008 între SC SA (cedent), SC SRL (promitent cumpărător) și SC SRL (cesionar) s-a încheiat un acord tripartit , prin care părțile au stabilit că plata prețului trebuia condiționată de obținerea aprobării de către promitentă vânzătoare a unui plan urbanistic zonal, fapt nerealizat până la data acordului tripartit. În consecință, SC SRL s-a obligat să restituie, în termen de două zile de la data acordului, suma de 1.654.168 Euro plus TVA către SC SRL.~~

~~Totodată, prin acord s-a stabilit ca, în cazul în care până la data de 30.03.2009 SC SRL își îndeplinește obligația de a prezenta documentația care atestă obținerea PUZ-ului, SC SRL îi va plăti acesteia suma de 1.684.168 Euro plus TVA.~~

La data de 25.07.2008 s-a încheiat actul adițional nr.1 la contractul de cesiune , înregistrat la reclamantă sub nr. 56/1.09.2008 , între SC SA - cedent , SC

SRL – cesionar și SC SRL – promitent-cumpărător în baza antecontractului de vânzare-cumpărare nr. 358/12.02.2008 și în calitate de cedent în contractul de cesiune nr. 35 bis/14.05.2008, prin care părțile convin că prețul cesiunii este de 30.000 Euro la care se adaugă TVA, la cursul BNR din ziua plății, preț pe care SC SRL urma să îl plătească direct către SC

SRL, până cel mai târziu la data de 4.08.2008, reclamanta subrogându-se în drepturile și obligațiile contractuale ale SC SA, în baza contractului de cesiune nr. 35 bis/14.05.2008. Se mai menționează că suma de 1.968.460 Euro se va restitui integral până la data de 10.08.2008.

La data de 10.02.2009 SC SRL a întocmit pentru SC SRL factura nr. 3/10.02.2009 în valoare de 1.654.168 Euro, plus TVA 314.292 Euro.

Organele fiscale nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de 1.334.169 lei, deoarece în actul adițional nr. 1 la contractul de cesiune nr. 58/2.09.2008 prețul cesiunii este de 30.000 Euro, plus TVA, considerând că este nejustificată facturarea diferenței de 1.654.168 Euro plus TVA.

Pârâta a mai reținut că acordul tripartit cuprinde date contradictorii, în ceea ce privește data încheierii și a contractului de cesiune tripartit.

Totodată, factura nr. 3/10.02.2009 nu face nici o referire la acordul tripartit, iar avizul de urbanism nr. 24/1/77, cuprinzând parametri indicați în acordul tripartit, este emis la data de 13.06.2007, anterior încheierii contractului de cesiune nr. 58/2.09.2008 și nu este obținut de SC SRL pentru SC SRL.

În plus, organele fiscale au constatat că factura nr. 3/10.02.2009 nu a fost achitată de reclamantă, iar, potrivit contractului de cesiune de creanță nr. 1/15.12.2009, SC

SRL a cedat creanța facturată către cesionarul SC

SRL. Tranzacția din factura menționată nu a fost raportată de SC

SRL, furnizorul neachitând TVA în sumă de 1.334.169,25 lei bugetului general consolidat.

În aceste condiții pârâta a considerat că factura nr. 3/10.02.2009 nu reflectă operațiuni reale, neavând un scop economic, conform dispozițiilor art. 11 alin. 1 din Codul fiscal. În consecință, achiziția înregistrată în evidența contabilă nu este destinată utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, astfel că reclamanta nu are drept de deducere pentru TVA înscrisă în factură.

Curtea reține că, potrivit dispozițiilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 – Codul fiscal, alin. 1, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Conform alin. 2 lit. a, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile.

Potrivit dispozițiilor art. 11 alin. 1 din cod, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Curtea constată că, în speță, organele fiscale au reținut în mod corect că din situația de fapt, respectiv din succesiunea actelor încheiate de reclamantă cu SC SA și SC SRL, nu rezultă că operațiunea în urma

căreia a fost emisă factura nr. 3/10.02.2009 are un scop economic , în sensul reglementării fiscale mai sus precizate , pentru a da reclamantei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA). Factura nu îndeplinește condițiile de document justificativ în sensul prevăzut de art. 21 alin. 4 lit. f, art. 145 alin. 2 lit. a din Codul fiscal și art. 6 alin. 1 din Legea nr. 82/1991 a contabilității, iar dreptul reclamantei de deducere a TVA nu este născut.

Sub acest aspect, justificarea modificării prețului cesiunii , prin încheierea acordului tripartit , motivat de obținerea documentației indicate în acest acord , respectiv obținerea aprobării de către promitentă vânzătoare a unui plan urbanistic zonal, fapt nerealizat până la data acordului tripartit – nu poate fi reținută ca fiind corespunzătoare situației de fapt, cât timp avizul de urbanism nr. 24/1/77 a fost emis la data de 13.06.2007, anterior acordului ( fila 46 ) , existând, deci , la dispoziția părților la data acordului tripartit ; pe de altă parte, acest aviz nu a fost obținut pentru beneficiarul SC

SRL. Or, Curtea constată că experții nu au reținut acest aspect în raportul completat și nu au arătat nici consecințele produse asupra dreptului de deducere a taxei.

Deși concluziile experților contabili sunt în sensul că factura ce a făcut obiectul raportului de inspecție fiscală reprezintă document justificativ , care dă reclamantei dreptul de rambursare a TVA , instanța va înlătura aceste concluzii și apărările societății, cat timp nu a fost dovedit ca operațiunea facturata a avut la baza transmiterea drepturilor convenite pentru prețul plătit conform acordului părților.

Sub acest aspect, potrivit reglementarilor legale in materie , respectiv disp. art. 134 din Codul fiscal , faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Totodată , conform disp. art. 157 alin. 1 din cod , orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156 ind. 2 și 156 ind. 3 , iar , conform disp. art. 158 alin. 1 , orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156 ind. 2 și 156 ind. 3, la organul fiscal competent.

În cauză reiese că furnizorul SC SRL nu a depus declarațiile cod 394, privind livrările/achizițiile de pe teritoriul național , factura în litigiu – nr. 3/10.02.2009 - nefiind declarată organelor fiscale , care, în acest mod , nu au putut solicita plata taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile disp. art. 134 alin. 2 din Codul fiscal ; în consecință , taxa respectivă nefiind exigibilă, nu a luat naștere nici dreptul de deducere a taxei , conform disp. art. 145 alin. 1.

Reclamanta a susținut ca a pus la dispoziția organelor fiscale dovada ca SC SRL si-a îndeplinit obligațiile declarative referitoare la perioada februarie 2009 - decembrie 2009.

Curtea constata , inasa , ca înscrisul depus la dosar de reclamanta nu probează declararea tranzacției în litigiu de către furnizor , declarațiile cod 300 –., Decont de taxa

pe valoarea adăugată”, fiind distincte de declarațiile cod 394 - „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național”, prevăzute de O.M.E.F. nr.702/14.05.2007.

De asemenea, instanța reține că factura nr. 3/10.02.2009 nu a fost achitată de reclamantă către SC SRL sau către cesionarul SC

INC SRL, suma de 8.356.112,7 lei fiind înregistrată în contabilitatea reclamantei la soldul creditor al contului 462.07 – „Creditori diverși”. Înregistrările efectuate în propriile evidente contabile chiar de reclamanta fiindu-i opozabile, Curtea va înlătura afirmația acestei părți în sensul ca, tot conform acordului tripartit încheiat la data de 23.07.2008, SC SRL a restituit societății SC

SRL suma de 1.654.168 Euro, iar ulterior aceasta suma a fost achitată printr-o cesiune de creanță, astfel încât, în prezent, SC SRL nu mai are nicio datorie către SC SRL; de altfel, plata acestei sume nu a fost constatată nici de expertul contabil desemnat, care nu reține acest aspect în raportul deșus la dosar.

În aceste condiții, în mod corect, organele fiscale au considerat că factura în litigiu nu reflectă o operațiune comercială reală, astfel că nu poate fi considerată document justificativ pentru deducerea TVA, în caz contrar urmând a fi prejudiciat bugetul de stat.

Opinia experților contabili în sens contrar va fi înlăturată de instanța, întrucât aceștia se referă la lipsa implicațiilor fiscale raportat numai la majorarea activului reclamantei pe baza unui credit comercial – neplata facturii, iar nu la ansamblul constatărilor fiscale, care determină conținutul, real sau nu, al operațiunii; or, conform dispozițiilor art. 6 din OG nr. 92/2003 - Codul de procedură fiscală, „organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

In ceea ce privește analizarea actelor fiscale contestate prin prisma jurisprudenței comunitare invocate de reclamanta – hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexate C-354/355/484/03, și

of rtea de Justiție, instanța constata ca aceasta nu este de natura sa duca la concluzia nelegalității actelor administrative fiscale.

Astfel, în interpretarea data primei directive 67/227/CEE, modificată prin a șasea directiva 77/388/CEE, Curtea Europeană a decis ca operațiuni cum ar fi cele în discuție în cauzele respective, care nu sunt ele însele afectate de fraudă în taxa pe valoarea adăugată, constituie livrările de bunuri către o persoană impozabilă care acționează ca atare și o activitate economică în sensul secțiunilor 2, punctul 1, 4 și 5, paragraful 1, din a șasea directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun de taxa pe valoarea adăugată: baza unitară, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, atunci când îndeplinesc criteriile obiective pe care aceste concepte se bazează, independent de intenția unui comerciant, altul decât persoana impozabilă în cauză implicată în același lanț de aprovizionare și /

sau de natura posibil frauduloasa, de care persoana impozabilă nu avea și nu putea avea cunoștință, de o altă tranzacție din acest lanț, anterioara sau posteroara operației efectuate de subiectul – persoana impozabila. Dreptul persoanei impozabile in cauza să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită în amonte nu poate fi afectat de faptul că din lanțul de aprovizionare din care aceste operațiuni fac parte, fără ca persoana impozabilă să cunoască sau sa poată cunoaște, o altă operațiune, anterioara sau posteroara celei realizate de către persoana impozabila, este afectată de fraudă la taxa pe valoarea adăugată.

Ipooteza avuta in vedere in cuprinsul acestei hotărâri o constituie, insa, realitatea operațiunilor efectuate de persoana impozabila in cauza, precum si plata efectuată in amonte, in decizia sa Curtea referindu-se la faptul ca fiecare tranzacție trebuie să fie considerata în sine și natura unei tranzacții în lanțul de aprovizionare nu poate fi modificata din cauza unor evenimente anterioare sau ulterioare.

Față de toate considerentele expuse mai sus, Curtea constată că în mod corect DGFP a respins contestația administrativă formulată de societatea reclamantă, decizia de impunere contestată nu este afectată de nelegalitate sau netemeinicie, astfel ca nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 1, 8 și 18 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ.

În consecință, acțiunea nu este întemeiată, urmând să fie respinsă.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
HOTĂRĂȘTE**

Respinge acțiunea formulată de reclamanta **SC SRL**, cu sediul în str. nr. județul în contradictoriu cu pârâta **AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE**, cu sediul în str. nr. 22, județul ca neîntemeiată.

Cu recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședință publică azi, 3 mai 2012.

**PREȘEDINTE.**

**GREFIER,**

8. 10. 19

W. H. WOODS

10. 10. 19

8. 10. 19

W. H. WOODS

W. H. WOODS