

R O M A N I A
ÎN ALTA CURTE DE CASĂȚIE ȘI JUSTIȚIE SECȚIA
DE CONȚENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.4772

Dosar nr.2729/36/2007

Sedința publică de la 3 noiembrie 2009

Presedinte:	X	
	X	- Judecator
	X	- Judecator
	X	- judecator
		- Magistrat asistent

S-a luat in examinare recursul declarat de Societatea de X „SX” SA X impotriva sentintei civile nr.847/CA din 29 X 2008 a Curtea de Apel X -Sectia comerciala”, maritima si fluviaă, contencios administrativ si fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat: recurenta-reclamantă Societatea de X SA X, reprezentată de avocat X, precum și intimatele-parâte Agenda Natională de Administrare Fiscala si Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului X, ambele reprezentate de consilierul juridic X.

Procedura complete.

S-a prezentat referatul cauzei invederanduse recursul a fost declarat in termen si este legal timbrat.

Curtea, constatand pricina in stare de judecata, a acordat cuvantul partilor.

Recurenta-reclamanta, prin apărător, solicitat admiterea recursului astfel cum a fost motivat in scris si modificarea sentintei atacate in sensul aditerii actiunii.

Reprezentanta intimatelor-parate a pus concluzii de respingere a recursului declarat in cauză si mentinerea, ci legala si temeinică, a hotararii pronuntate de instanta de fond, invocand in acest sens apărările dezvoltate in intampinare,

INALTA CURTE

Asupra recursului de fată;

LObiectul actiunii

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel X, la data de 22 X 2007, reclamanta Societatea de X" SA X a solicitat, în contradictoriu cu paratele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X, anularea parțială a deciziei nr.X din 27 X 2007 emisă de parata Agenția Națională de Administrare Fiscală și, pe cale de consecință și a deciziei de impunere nr.X din 21 X 2006 emisă de parata Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X, precum și exonerarea societății reclamante de la plata sumei totale de X lei reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei, majorări, dobânzi și penalități în suma de X lei, aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei și majorări, dobânzi și penalități în suma de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin decizia de impunere.

1. Hotărârea primei instanțe

Curtea de Apel X - Secția comercială, Maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal, prin sentința civilă nr.X/CA din 29 X 2008 a respins acțiunea reclamantei, ca nefondată, reținând că acesta nu a făcut dovada îndeplinirii cumulative a condițiilor necesare pentru a beneficia de deducerea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, cătă vreme nu s-a justificat necesitatea unor astfel de prestări de terte persoane, fiind vorba despre o societate pe acțiuni, cu o multitudine de sedii secundare care avea personal angajat, de specialitate, inclusiv organe de conducere care au semnat toate contractele presupuse a fi încheiate prin intermediul său.

În acest sens s-a mai reținut că, în structura reclamantei, acționarul cu capital majoritar este S.C. Radco Trading" SRL, principalul „colaborator” în prestările de servicii, iar semnarea unor contracte s-a făcut de către membrii consiliului de administrație ai societății reclamante și nu de către prestatorul de servicii facturate, însuși justificărilor reclamantei atestând că singurul care putea efectua prestațiile respective era acționarul majoritar.

Reținând împrejurarea că și contractul de asocieră în participățiune nr.42 din 15 aprilie 2004 a fost încheiat cu societățile comerciale X"SA, „X"SA și X"SA cere sunt, în realitate acționari ai reclamantei fără personal angajat: așa cum reclamanta însăși declară, instanța de fond a concluzionat că actele

administrativ-fiscale atacate sunt legale, cheltuielile ce fac obiectul prezentei cauze nefiind deductibile in sensul legii deoarece nu s-a facut dovada necesitatii lor, pentru ca reclamanta sa beneficieze de deducerea de TVA si, implicit, de reducerea bazei impozabile.

Constatand in acest context ca expertii contabili au stabilit o alta baza de impunere, prin luarea in considerare, ca deductibile, a cheltuielilor efectuate de reclamanta, instanta a apreciat ca se impune intrarea concluziilor expertizei contabile efectuate in cauza. **3.**

Recursul reclamantei

Impotriva acestei sentinte a declarat recurs reclamanta, solid tanand modificarea ei in sensul admiterii fi rtiunii, pentru motive pe care le-a incadrat in drept in prevederile art.304 pct.9 si art.304¹ Cod procedure civile.

In esenta", recurenta-reclamanta' a arStat ca instanta de fond a aplicat gresit prevederile legale in rruieria deductibilitatii cheltuielilor, respectiv art.21 alin.(4) lit.m), art. 145 alin.(1) si art.3 lit.a) din Codul fiscal si pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, inlaturand f&r& temei conduziile raportului de expertize contabil& intocmit in cauza\

Referindu-se la fiecare dintre sumele supuse verificarilor, recurenta-reclamantS a ar&tat urmMtoarele:

Cu privire la prestajiile efectuate de S.C'X" SRL, instanta a analizat trunchiat si eronat do«:umentele depuse in probatiune, desi acestea faceau dovada ca s.rviciile prestate erau necesare, au fost prev&zute in facturi s.i detaliatt- in rapoartele lunare, tariful a fost perceput in mod global pentru toc.te activitatile prestate in fiecare lun&, iar implicarea personalului corrabil al societatii a fost absolutnecesara¹ in vederea derul^rii contractului de prestari servicii.

Cu privire la prestatiile efectuate de S.C/X X"SRL , curtea de apel a retinut in mod grosit ca acestea nu erau necesare, cand in realitate erau servicii de consultanta si management financiar pentru care personalul .mgajat al reclamantei nu avea atributii. Prestarea serviciilor a fost covedita cu rapoartele periodice intocmite de S.C/X SRL, care reflectau indeplinirea atributiilor functiei de director financiar.

Cu privire la serviciile prestate de S.C."X SA, instanta a considerat eronat c& nu s-a fa"cut dovada neci^sitatii si prestarii lor efective. Activitatea a constat in organ]/.area si conducerea departamentului de contabilitate din Tcirgoviste, necesitatea acesteia fiind justificata de dublarea activitftii financiar-oontabile a S.C/'X" SRL ca urmare a preluSrii unor balastiere de la !: .C." X^rSA.

Cu privire la serviciile prestate de S.X SRL instant, a facut confuzii cu privire la situatia de fapt și a re inut gresit natura serviciilor contractate și efectuate.

Cu privire la serviciile prestate de S.C X X"SRL, instanta a ignorat elementele particulare care dovedesc obiectivitatea prestatiilor constand in consultants, management al vanzărilor și intermediere reprezentare cu scopul asigurării de comenzi pentru capacitatile de productie existente in balastiere și cariere.

Cu privire la serviciile prestate de S.C'X" X" SRL, instanta a considerat nedeductibile platile reprezentand contravdloarea unor servicii de marketing prestate anterior incheierii contractului, netinand seama de imprejurarea ca" relatiile comerciale sunt caracterizate de o celeritate care impune, uneori incheierea contractului in sens de *negotium juris* anterior aciului scris (*instriwrentum*) si că probele administrate dovedesc reflectarea prestatiilor in veniturile realizate.

Cu privire la serviciile prestate de SC X SA, instanta a considerat ca documentele prezentate nu pot fi asimilate unor contracte și că facturile nu contin informatii privind rinitatea de masura, cantittoa și pretul unitar conform art.155 alin.(8) din Codul fiscal, in pofida faptului că in spetă este vorba despre servicii prestate, iar nu de bunuri livrate și că fiecare factura are anexata o situatie de plată privind transporturile auto efectuate lunar, in care sunt descrise serviciile prestate.

Instanta a considerat nedeductibile cheltuielile en serviciile prestate de AF X intrucat nu s-au depus dccumentele pentru justificarea efectivă a prestatiei efectuate in baza cntractului X deși prestarea efectivă a serviciilor a fost dovedita prin facturile intocmite conform art155 alin.(8) din Codul fiscal (inchirierea unui buldozer).

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, cu majorari, dobanzi și penalitati aferente in suma de X lei, recurenta-reclamanta a arătat ca instanta a invocat chastiuni de management al societății și de eficienta economică, inJiiturand in mod gresit concluziile expertizei contabile mtocmite in cauza".

4. Afirmitiile intimatelor - parâte

Prin intampinarea depusă la dosar, Agentia Natională de

aparari detaliate cu privire la fiecare dintre criticile aduse sentintei atacate, pe care o considera temeinică si legală.

5. Procedura derulată în fața instanței de recurs

in conformitate cu prevederile art.305 Cod procedura civila, in recurs a fost administrate proba cu inscriurii, depuse la dosar de recurenta-reclamantă: registrul de evidenta al mgajatilor SCH SA in X 2005 si statele de plată pe perioada controlului efectuat de Agentia Natională de Administrare Fiscală, cu scopul de a dovedi care erau salariatii de care dispunea societatea. in perioada supusa controlului, inclusiv personalul contabil si cine era director financiar in perioada supusă controlului; certificatul cor statator eliberat la 31 X 2006 de Oficiul registrului Comertului ce pe langă Tribunalul X, cu referire la situația sucursalelor si sediilor secundare (puncte de lucru, cariere, statii de betoane, apartinand SCH SA).

De asemenea, recurenta-reclamanta a de jms la dosar concluzii scrise, prin care a reluat argumentele expuse in motivarea recursului. **II.**

Considerentele Inaltei Curți asupra recursului

Examinand cauza prin prisma motivelor tie recurs invocate și a prevederilor art.304¹ Cod procedura civile tinimd seama de probele administrate in ambele faze procesuale, Inatta Curte constata ca recursul nu este fondat, pentru considerentele: ce vor fi expuse in continuare.

Debitele fiscale supuse controlului judecătoresc pe calea procesuala prevazuta de art.218 alin.(2) (Cod procedure civilă, constau in impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugată, majorări, dobanzi si penalitati stabilite prin decizia de impunere nr.X din 21 X 2006 emisa de Activitatea de Control Fiscal X si mentinute prin decizia nr.X din 27 X 2007, prin care Agentia Nationala de Administrare Fiscala a solutionat contestatia administrative formulata de recurenta-reclamata.

Decizia de impunere a fost emisă in baza raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 18 X 2006, iar sumele retinute sunt aferente, perioadei X 2004 - X 2006, pentru taxa pe valoarea adaugata si X 2004 - X 2006 pentru impozitul pe profit.

In esenta, chestiunea litigioasă este deductibilitatea cheltuielilor si a taxei pe valoarea adăugata aferente unor prestarii de servicii pe care autoritatea fiscala le-a cnsiderat neconforme prevederilor legale in materie.

In perioada supusa verificarii, deductibiitatea cheltuielilor in determinarea profitului impozabil era reglementată de prevederile art.21 din Codul fiscal, care in alineatul (4), liters m) statua ca nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultantă,

asistenta sau alte prestari servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurar activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte.

Asa cum precizeaza punctul 48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, pentru a fi considerate deductibile, cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii cumulative:

- serviciile sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori; termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului;

- serviciile sa fie efectiv prestate, justificate prin situatii de lucru, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau alte materiale corespunzatoare;

contribuabilul sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata" este supus unor conditii analoge, art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, prevazand ca persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduct taxa aferenta prestarilor de servicii care i-au fost prestate sau care urmeaza sa fie prestate de o alta persoana impozabila, daca bunurile sau serviciile achizitionate sunt destinate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Solutia primei instante reflecta interpretarea si aplicarea corecta a acestor prevederi legale in raport cu baza factuala rezultata din probatoriul amplu administrat, constand in inscrisuri «o expertiza contabila, probe pe care judecatorul fondului le-a evaluat in detaliu, facand o analiza aprofundata a naturii serviciilor, a caracterului efectiv al prestatiiilor si a necesitatii efectuarii cheltuielilor pentru fiecare dintre operatiunile comerciale enumerate in cererea de chemare in judecata si expuse apoi rezumativ in motivarea recursului.

Raportul de drept fiscal este un raport de drept public, supus unor rigori specifice si caracterizat de preminenta interesului public pe care autoritatea fiscala este chemata sa il realizeze, iar judecatorul contenciosului administrativ si fiscal este dator sa interpreteze normele de drept astfel incat acestea sa produca efectele juridice adecvate scopului pentru care au fost edictate, cu pastrarea unui just

echilibru între interesul public ocrotit și drepturile subiective ori interesele legitime private care ar putea fi vătămate.

Expertiza contabilă dispusă potrivit art.201 alin.(1) Cod procedură civilă își propune să ofere instanței o opinie de specialitate asupra documentației financiar-contabile supuse analizei, dar în aprecierea probelor intervine raționamentul judecătorului, căruia îi revine rolul de a o corela cu toate celelalte probe administrate în cauză și de a o trece prin filtrul judecătii, în raport cu normele de drept aplicabile în materie.

Instanța de fond a înlăturat motivat concluziile expertizei de specialitate, reținând că stabilirea caracterului deductibil al cheltuielilor în raport cu prevederile art.21 din Codul fiscal este o problemă de judecată, astfel că opinia experților care au stabilit o altă bază de impunere nu leaga instanța.

În esență, recurenta-reclamantă reproșează instanței de fond faptul că în verificarea caracterului efectiv și necesar al cheltuielilor a recurs la noțiuni de management economic, nu a ținut seama de dimensiunea personalului angajat al societății și de gradul de specializare a acestuia în sectorul economic contabil și de nevoile concrete ale fiecăruia dintre domeniile de activitate și punctele de lucru ale societății, dar aceste critici nu pot fi primite, de vreme ce documentația depusă la dosar de reclamantă nu este în măsură să confere operațiunilor respective credibilitate și an conținut economic efectiv care să poată constitui temei al instituirii unui anumit regim fiscal.

Astfel, cu referire concrete la susținerile din recurs, este de reținut cu titlu de exemplu, că în ceea ce privește contractul de prestări servicii încheiat cu S.C X SRL în vederea perfectării contractului de asociere în parteneriat, concluziile autorității fiscale, menționate de instanța de fond, sunt corecte, de vreme ce, pe de o parte, contractul pentru care partea susține că a avut nevoie de intermediere și consultanță urma să fie încheiat cu persoane juridice care au calitatea de acționari a: SCX SA, prestatorul de servicii fiind ca el acționar al acesteia.

Pe de altă parte, apărarea recurte-reclamante, în sensul că dl.X nu era director financiar în perioada supusă controlului este nerelevantă întrucât începând cu data de 30 X 2004 acesta a dobândit calitatea de administrator, fiind deci implicat, cu putere de decizie, în management al societății (certificat constatator din 31 X 2006 emis de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul X).

Cu privire la celelalte contracte de prestări servicii prezentate de recurenta-reclamanta, Curtea constata ca desi a invocat interpretarea si aplicarea gresită a legii in sensul art.304 pct.9 Cod procedure civila, recurenta-reclamanta nu a făcut decat sa rezume sustinerile pe care le-a facut in fata instantei de fond, referitoare la imprejurarile de fapt care, in opinia sa, au justificat necesitatea efectuării cheltuielilor si caracterul lor efectiv.

Pentru fiecare dintre aceste contracte instanta de fond a efectuat insa o analiza amanunțita, corelând in mod corespunzător elementele rezultate din probele cauzei și ajungand la concluzia corectă că sustinerile partii nu prezinta credibilitate cu privire la continutul economic efectiv si la necesitatea reala a contractarii operatiunilor respective.

In consecinta, neexistand motive de modificare sau de casare a sentintei, potrivit art.304 pct.9 si art.304¹ Cod procedure civile si art.20 alin.(3) din Legea nr.554/2004, Inalta Curte va respinge recursul ca nefondat.

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

Rospinge rccursul declarat de Societatea de X " SA X impotriva sentintei civile nr.x/CA din 29 X 2008 a Curtii de Apel X - Sectia comerciaia, maritime si fluviala, contencios administrativ, ca nefondal.

Irevocabila.

Pronunta in sedinta publică astăi 3X2008