

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

Decizia nr.1261

Dosar nr..X./2 /2013

Ședința publică de la 12 martie 2014

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

La data de 26 februarie 2014, s-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. „X.” S.R.L. și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, împotriva sentinței civile nr..X. din 07 mai 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile asupra cauzei au avut loc în ședința publică de la 26 februarie 2014 și au fost consemnate în încheierea de ședință de la aceeași dată, pronunțarea deciziei fiind amânată succesiv la 5 martie 2014, respectiv pentru astăzi, 12 martie 2014.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul acestei instanțe la data de 30.01.2013 sub nr. .X./2 /2013, reclamanta S.C. „X.” S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâții ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, anularea în parte a Deciziei nr. 393/27.09.2012 emisă de ANAF-DGSC; anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-MC-.X./07 .02.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC-.X./07 .02.2012 cu privire la suma de .X.lei reprezentând impozit pe profit, TVA refuzată la

deducere și accesorii aferente în cuantum de .X.lei; obligarea ANAF-DGAMC la restituirea sumei de .X.lei și a accesoriilor aferente în cuantum de .X.lei; precum și obligarea autorităților pârâte la plata cheltuielilor de judecată.

În motivare, reclamanta a arătat, în ceea ce privește obligația de plată a impozitului pe profit - mărfuri și servicii în valoare totală de .X.lei, că motivul pentru care s-a constatat caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu scoaterea din evidență a mărfurilor achiziționate îl reprezintă împrejurarea că X „nu a justificat cuantumul cheltuielilor deductibile privind achiziția mărfurilor prin documente legal întocmite (facturi și/sau alte documente similare)". În acest sens, reclamanta a menționat că factura nu este singurul document justificativ de natură să ateste realizarea achizițiilor, transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor și să determine caracterul deductibil al cheltuielilor înregistrate cu privire la scoaterea din evidență a mărfurilor întrucât dispozițiile legale specifice nu condiționează caracterul deductibil al cheltuielilor de prezentarea unei facturi, factura nu atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate, iar documentele justificative deținute de societate și prezentate cu ocazia efectuării controlului erau necesare și suficiente în vederea probării realizării operațiunii și deci al caracterului deductibil al cheltuielilor înregistrate, după cum urmează.

S-a mai arătat că, în mod greșit organele fiscale au considerat că termenul de „document justificativ" echivalează cu „factura", între aceste două noțiuni fiind un raport de întreg - parte. Astfel, în perioada 2006 – 2010, operațiunile economico-financiare erau reflectate în contabilitate prin înregistrări efectuate în baza unor diverse documente financiar - contabile (facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii, chitanțe, fișă de magazie, notă de recepție și constatare de diferențe, bon de consum, ș.a.), care deveneau documente justificative în cazul în care erau întocmite cu respectarea condițiilor specifice de formă prevăzute de lege. Drept urmare, sunt cheltuieli nedeductibile acele cheltuieli aferente unor operațiuni economice care au fost înregistrate în contabilitate în baza unor documente financiar contabile (i.e. facturi fiscale, avize de însoțire a mărfii, chitanțe, bon de comandă, notă de recepție și

constatare de diferențe ș.a.) întocmite cu nerespectarea dispozițiilor legale cu privire la informațiile obligatorii din cuprinsul acestora.

Pe de altă parte, s-a arătat că în mod greșit organul de soluționare a invocat lipsa parcurgerii de procedurii de reconstituire a facturilor, prevăzută de H.G. nr. 831/1997 și Ordinul nr. 3512/2008, având în vedere că la data de 01.01.2007 HG nr. 831/1997 a fost abrogat de prevederile art. VI, pct. 7 din Legea nr. 343/2006. Totodată, începând cu data de 01.01.2007, a intrat în vigoare Ordinul nr. 2226/2006. În egală măsură, în conformitate cu prevederile pct. 47 din Ordinul nr. 3512/2008, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrate sau distruse.

Reclamanta a mai precizat că factura nu atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor, această operațiune intervenind în virtutea manifestării de voință a părților, în conformitate cu prevederile art. 1295 vechiul Cod civil, potrivit căruia transferul dreptului de proprietate operează la momentul la care părțile s-au înțeles asupra bunului și prețului, încheierea unui contract în vederea achiziționării mărfurilor fiind necesară numai ad probationem.

Drept urmare, momentul transferului de proprietate trebuie apreciat în funcție de momentul recepției mărfurilor, fiind dovedit prin avizului de însoțire a mărfii și notele de recepție. Or, societatea deține avizele de expediție și notele de intrare recepție aferente achizițiilor pentru care s-a impus obligația de plată a impozitului pe profit - mărfuri, astfel încât exista posibilitatea constării realității achizițiilor, iar pe cale de consecință caracterul deductibil al cheltuielilor. În plus, s-a arătat că societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele cadru încheiate, avizele de expediție, notele de recepție și alte documente justificative specifice.

Nu în ultimul rând, reclamanta a menționat că în cazul prestării anumitor servicii pentru necesitățile societății și pentru diverse investiții, deși a prezentat organelor fiscale facturile aferente acestor servicii achiziționate, organele fiscale au decis că nici în acest caz nu s-ar deține documentele justificative necesare și au considerat cheltuielile înregistrate de societate ca fiind nedeductibile.

Cu privire la nelegalitatea impunerii la plata a impozitului pe profit aferent serviciilor, reclamanta a menționat că, pentru a fi considerate cheltuieli deductibile, serviciile trebuie să fi fost necesare a fi desfășurate potrivit specificului activității Societății și să fi fost efectiv prestate în beneficiul societății.

Referitor la prima condiție, reclamanta a arătat că, dat fiind obiectul de activitate al societății, în perioada supusă controlului fiscal a încheiat o serie de contracte de prestări servicii cu diverși furnizori în vederea asigurării unei bune și performante funcționări a magazinelor X. Astfel, a dispus contractarea unor servicii de evaluare și pregătire profesională a personalului X, servicii de angajare a salariaților temporari, servicii de instalare și reparare/întreținere, servicii de publicitate și organizare tombole, servicii de transport național și internațional de mărfuri ș.a. Drept urmare, este limpede că toate aceste servicii contractate de societate sunt absolut necesare desfășurării activității X.

În ceea ce privește împrejurarea că serviciile au fost efectiv prestate în beneficiul societății, reclamanta a menționat că această împrejurare reprezintă o chestiune de fapt, care poate fi dovedită prin orice documente justificative specifice tipului de serviciu contractat, revenind organului fiscal sarcina stabilirii cu exactitate și în mod obiectiv a realității prestării unor anumite servicii contractate, în virtutea rolului activ al acestuia instituit potrivit art. 7 Cod procedură fiscală.

În speță, serviciile au fost procurate de X în baza unor contracte de prestări servicii, iar desfășurarea efectivă a activităților specifice a prestatorilor este demonstrată de documentele justificative întocmite la momentul prestării serviciilor.

Referitor la nelegalitatea stabilirii în sarcina societății a obligației de plată a contravalorii TVA respinsă la deducere - mărfuri și servicii, reclamanta a arătat că, în ceea ce privește TVA respinsă la deducere - mărfuri, deși nu deținea la momentul desfășurării inspecției fiscale facturile în original aferente achizițiilor de mărfuri, totuși societatea a prezentat organelor fiscale alte documente justificative care atestă realitatea achizițiilor și a solicitat organelor fiscale suspendarea controlului fiscal în vederea obținerii duplicatelor facturilor și demonstrării legalității exercitării dreptului de deducere al TVA respinsă la deducere - mărfuri, prin

înlăturarea deficiențelor pur formale care au determinat negarea dreptului de deducere. De asemenea, a precizat că a efectuat demersuri către furnizorii săi pentru a obține duplicate pentru facturi, la acest moment fiind reconstituite facturi conținând TVA în sumă de .X.lei, din totalul de .X.lei reprezentând TVA considerată ca fiind nedeductibilă de către organele fiscale.

Referitor la nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al contravalorii TVA respinsă la deducere – servicii, reclamanta a arătat că societatea a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală facturile în original cu privire la serviciile contractate. S-a menționat că pentru a fi îndreptățită la exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. aferentă, societatea trebuie să dovedească îndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute de art. 145 alin. 2 și art. 146 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, respectiv că serviciile au fost achiziționate în vederea desfășurării operațiunilor taxabile, iar societatea deține o factură întocmită potrivit dispozițiilor legale, condiții ce sunt îndeplinite.

De asemenea, s-a arătat că dreptul de deducere al TVA urma să fie analizat de către organele fiscale, în principal, prin raportare la existența facturii - singurul document justificativ menționat de legiuitorul român și cel comunitar ca fiind necesar în vederea deducerii TVA, iar nu numai prin prisma existenței/inexistenței unor documente justificative care nu sunt prevăzute de legiuitor ca fiind necesare în vederea exercitării dreptului de deducere.

Pârâta ANAF a depus întâmpinare, prin care a invocat excepția inadmisibilității capătului 3 de cerere și respingerea acestuia ca inadmisibil, iar pe fondul cauzei a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată.

Prin Sentința civilă nr. .X. din 7 mai 2013, Curtea de Apel .X. - secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis excepția inadmisibilității capătului 3 de cerere invocată de pârâtă.

A respins capătul 3 de cerere ca inadmisibil.

A admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X." S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele ANAF-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

A anulat, în parte, decizia de soluționare a contestației nr. 393/27.09.2012 emisă de Direcția Generală de Soluționare a

Contestațiilor din cadrul ANAF, în sensul că: a admis în parte contestația administrativă și, pe cale de consecință, a anulat în parte raportul de inspecție fiscală F-MC-.X./07 .02.2012 și decizia de impunere F-MC .X./07 .02.2012, respectiv în ceea ce privește impozitul pe profit aferent achiziției de servicii în cuantum de .X.lei și accesorii aferente în cuantum de .X.lei, precum și în ceea ce privește T.V.A respinsă la deducere aferentă achiziției de servicii în cuantum de .X.lei și accesorii aferente în cuantum de .X.lei, exonerând reclamanta de la plata sumei totale de .X.lei.

A respins în rest acțiunea ca neîntemeiată.

A obligat pârâta la plata către reclamantă a sumei de .X.lei cu titlu de cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut următoarele:

În ceea ce privește *exceptia inadmisibilității capătului 3* de cerere vizând obligarea ANAF-DGAMC la restituirea sumei de .X.lei și a accesoriilor aferente în cuantum de .X.lei, a constatat prima instanță că, în raport de dispozițiile art. 18 alin. 1 și art. 8 din Legea nr. 554/2004, mecanismul procedural pus la dispoziție prin Legea nr. 554/2004 conferă subiectului de sezină, în cazul contenciosului subiectiv, recunoașterea dreptului pretins, însă admiterea acțiunii în sensul obligării autorității publice la soluționarea favorabilă a cererii constituie o imixtiune a instanței de contencios în atribuțiile autorității administrative, de vreme ce aceasta, în urma parcurgerii procedurii de soluționare a cererii de restituire, poate ajunge fie la concluzia temeiniciei acesteia, iar pe cale de consecință să o admită, fie la concluzia că aceasta nu este întemeiată și să o respingă în consecință, astfel că numai în acest din urmă caz devine actual dreptul contribuabilului de a critica pe fond soluția de respingere a cererii sale.

În raport de situația de fapt dedusă judecății, a apreciat prima instanță că aplicarea dispozițiilor art. 18 din Legea nr.554/2004 nu poate presupune altceva decât obligarea autorității fiscale la soluționarea cererii de restituire a sumelor (cerere cu care instanța nu a fost investită, astfel încât nu se poate pronunța cu privire la aceasta, fiind ținută în acest sens de prevederile art. 129 alin. 6 C.pr.civ.), nicidecum pronunțarea unei hotărâri de obligare a autorității fiscale la restituirea sumelor pretinse, astfel că excepția

inadmisibilității acestui capăt de cerere apare ca fiind întemeiată, urmând a fi admisă.

Pe fondul cauzei, instanța de fond a reținut, pe baza situației de fapt prezentată de părți, că atât impozitul pe profit stabilit suplimentar, cât și TVA suplimentară stabilită de plată, contestate de reclamantă, au fost determinate în raport de *achiziția de bunuri* despre care organul de inspecție fiscală a susținut că societatea nu a justificat cheltuielile deductibile prin documente legal întocmite, ci a înregistrat în contabilitate bunurile achiziționate în baza avizelor de expediție și a recepțiilor efectuate, fără ca ulterior înregistrarea contabilă să aibă la bază și facturile aferente ca documente ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra mărfurilor achiziționate, precum și în raport de *serviciile prestate de terți* pentru care s-a susținut că nu a prezentat anexe la facturile de achiziție, respectiv procese-verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, confirmarea efectuării acestora, durata, valoarea, în vederea probării necesității și realității prestării acestora în scopul realizării de venituri.

Cu privire la documentele justificative aferente achiziției de mărfuri, instanța de fond a reținut că, potrivit art. 21 alin. (4) lit. f) Cod fiscal „(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...) f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”, iar conform pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 „Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Pe de altă parte, instanța de fond a reținut că din dispozițiile legale invocate și de reclamantă în cererea de chemare în judecată, respectiv art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, HG nr. 831/1997 și Ordinul nr. 2226/2006, rezultă că avizul de însoțire a mărfii nu reprezintă, de sine stătător, un document justificativ în sensul art. 6 din Legea nr. 82/1991, ci trebuie să fie însoțit de factură, aceasta fiind document justificativ de înregistrare în contabilitatea

furnizorului și cumpărătorului, în timp ce avizul de însoțire a mărfii reprezintă document de primire în gestiune.

În ceea ce privește deducerea TVA, a mai reținut prima instanță că, potrivit pct. 51 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare în 2006, „justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. 8 din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.”

De asemenea, potrivit pct. 46 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004, forma în vigoare în 2008, „justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Având în vedere aceste prevederi legale, instanța de fond a constatat că deducerea de la plata impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, pe perioada analizată, se realizează numai în baza documentului original al facturii și doar în situații excepționale (pierdere, sustragere sau distrugere) deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit, potrivit legii (Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile), iar, începând cu 01.01.2007, pe baza duplicatelor facturii, în care se va menționa expres că înlocuiește factura inițială.

Or, reclamanta nu a prezentat facturile fiscale în original, reconstituite (pentru luna mai 2006) sau duplicatele lor (pentru luna decembrie 2008), ci doar facturi în copie, care poartă mențiunea conformității cu originalul, fără a da explicații suplimentare în legătură cu exemplarul original sau cu modalitatea în care a fost posibilă certificarea pentru conformitate cu originalul.

A mai remarcat curtea de apel că principiul prevalenței

fondului asupra formei, dezvoltat de CJUE nu este aplicabil în speța de față, întrucât legiuitorul român a reglementat expres calea de urmat în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, oferind astfel beneficiarului posibilitatea de remediere. Or, acest principiu nu poate fi aplicat în cauză doar pentru a înlătura culpa reclamantei, care nu a procedat la reconstituirea facturilor sau la procurarea unui duplicat al acestora și nu a oferit nicio explicație pentru această omisiune.

În ceea ce privește documentele justificative aferente prestării de servicii, instanța de fond a reținut incidența dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal referitoare la cheltuielile nedeductibile, precum și pe cele ale punctului 48 din H.G. nr. 44/2004, potrivit cărora „Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: - serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; - contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Pe de altă parte, a mai reținut instanța de fond că, din interpretarea coroborată a dispozițiilor art. 145 alin. 3 lit. a) și alin. 8 din Codul fiscal, ale art. 145 alin. 2) lit. a) și art. 146 alin. 1 lit. a) din Codul fiscal, forma în vigoare după data de 01.01.2007, precum și ale pct. 45 alin. (4) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, rezultă că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În acest context legislativ, prima instanță a constatat că reclamanta a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost prestate în scopul desfășurării activității societății, deci în scopul operațiunilor sale taxabile, având în vedere natura

acestor servicii, respectiv servicii de evaluare și pregătire profesională a personalului X, servicii de angajare salariați temporari, servicii de instalare și reparare și întreținere, servicii de publicitate și organizare tombole, servicii de transport național și internațional de mărfuri, precum și documente din care rezultă realitatea prestării acestor servicii, respectiv rapoarte de activitate (f. 291, 295), procese-verbale (f. 300-302, 305-311, 316-336), program teambuilding (f. 366-367), rapoartele mystery shopping (f. 399-454, f. 476-531), rapoarte training Customer Care (f. 541-552), raport training At Your Service! (f. 554-561, f. 563-571), fișe de decontare și state de plată (f. 647-658, 668-672, 674-678).

Prin urmare, instanța de fond a apreciat că reclamanta a făcut dovada îndeplinirii condițiilor prevăzute de dispozițiile legale menționate anterior pentru a beneficia de deducerea impozitului pe profit și a taxei pe valoare adăugată, motiv pentru care a admis capetele de cerere privind impozitul pe profit aferent achiziției de servicii în cuantum de .X.lei și accesorii aferente în cuantum de .X.lei, precum și în ceea ce privește TVA respinsă la deducere aferentă achiziției de servicii în cuantum de .X.lei și accesorii aferente în cuantum de .X.lei, menționate în actele administrativ-fiscale contestate.

În ceea ce privește cererea de acordare a cheltuielilor de judecată, instanța de fond a admis-o prin prisma dispozițiilor art. 274 alin. 1 C.pr.civ., iar în ceea ce privește cuantumul acestora, a reținut, pe de o parte, că obiectul prezentului litigiu presupune un grad ridicat de analiză, iar pe de altă parte, că soluționarea cauzei nu a presupus decât două termene de judecată, precum și împrejurarea că acțiunea va fi admisă în parte. Astfel, s-a apreciat că suma de .X.lei solicitată de reclamantă nu respectă principiul proporționalității, astfel încât, în temeiul art. 274 alin. (3) C.pr.civ., prima instanță a obligat pârâta la plata către aceasta a sumei de .X.lei cu titlu de cheltuieli de judecată.

Împotriva sentinței civile nr..X. din 7 mai 2012, în termenul legal au declarat recurs reclamanta SC"X."SRL și pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Reclamanta contestă legalitatea sentinței cu privire la soluția judecătorului fondului de respingere a capetelor de cerere din acțiunea introductivă ce vizau obligațiile fiscale stabilite

suplimentar, respectiv impozitul pe profit – mărfuri și taxa pe valoarea adăugată respinsă la deducere. Sub aspectul impozitului pe profit, reclamanta recurentă arată că instanța de fond în mod greșit a ignorat documentele prezentate de societate în justificarea caracterului deductibil al cheltuielilor înregistrate cu achiziționarea mărfurilor. Raționamentul instanței de fond și al organelor fiscale potrivit căruia, factura ar reprezenta unicul document justificativ necesar în vederea probării caracterului deductibil al cheltuielilor înregistrate la calculul impozitului pe profit nu are niciun fundament legal și vine în totală contradicție cu reglementările legale fiscale .

Spre deosebire de reglementarea specifică deductibilității taxei pe valoarea adăugată, în situația impozitului pe profit, legiuitorul face vorbire de necesitatea prezentării unui „document justificativ” iar nu a „facturii” care reprezintă numai unul dintre documentele justificative și nu singurul document financiar contabil care poate căpăta calitatea de document justificativ.

Poate dobândi această calitate orice document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, și care poate furniza toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare. Susține în acest sens că toate documentele prezentate: avize de însoțire a mărfii, chitanțe, fișe de magazie, note de recepție și constatările de diferențe de bunuri de consum pot fi calificate documente justificative în condițiile în care în perioada 2006-2010 perioadă care a făcut obiectul controlului fiscal, operațiunile economico financiare erau reflectate în contabilitate prin înregistrări efectuate în baza acestor acte.

Calitatea de document justificativ a actelor financiar contabile de timpul „aviz de expediție” sau „notă de recepție” nu se raportează la existența unei facturi care să le însoțească cum în mod eronat conchide instanța de fond, ci la conformitatea acestora cu reglementările legale referitoare la corecta lor întocmire.

Organele fiscale nu au contestat în niciun moment corecta întocmire a acestora, ci s-a limitat la înlăturarea de plano a documentelor menționate, de la proba caracterului deductibil al cheltuielilor în pofida dispozițiilor legale.

În condițiile în care organele fiscale nu au contestat deținerea de către societate a documentelor justificative (avize de expediție,

note de recepție), care atestă realitatea cheltuielilor înregistrate cu achiziția mărfurilor, caracterul deductibil al acestora a fost ignorat în mod nelegal atunci când instanța de fond a decis că societatea nu ar îndeplini condițiile legale pentru deductibilitatea cheltuielilor astfel înregistrate.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la deducere, se susține că în mod nelegal instanța de fond a ignorat duplicatele facturilor motivat de inexistența „unor explicații suplimentare” .

Prevederile punctului 46 din Normele metodologice care menționează condițiile în care un duplicat poate sta în mod valabil la baza deducerii taxei pe valoarea adăugată, nu condiționează în niciun fel exercitarea deducerii de existența unor „explicații suplimentare” ci de simpla prezentare a duplicatului care să înlocuiască factura originală.

„Explicațiile suplimentare” la care face referire instanța de fond nu se regăsesc în cuprinsul dispozițiilor legale incidente, iar impunerea obligativității prezentării acestora în vederea exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată contravine însăși mecanismului de reconstituire prevăzut de legea fiscală și de dinamica relațiilor comerciale.

În lipsa unor indicii de fraudă, negarea dreptului societății la deducerea taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care societatea deține duplicatele facturilor și documentelor justificative care atestă realitatea operațiunilor comerciale contravine principiului prevalenței fondului asupra formei.

Greșit a reținut instanța de fond că în speță, nu este aplicabil acest principiu în condițiile în care dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată a fost negat tocmai în considerarea unor deficiențe formale a duplicatelor iar nu de inexistența acestora.

Față de realitatea neechivocă a achizițiilor realizate de societate și existența unor duplicate atestate de furnizori ca fiind conforme cu originalul facturilor, măsura dispusă de inspectorii fiscali de anulare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, validată de instanța de fond este vădit neproportională față de scopul urmărit de legiuitor și încalcă principiul prevalenței fondului asupra formei.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală prin cererea de recurs formulată, invocă greșita aplicare a legii în soluționarea

cererii de anulare a actelor administrativ fiscale prin care s-a stabilit impozitul pe profit aferent achizițiilor de servicii în cuantum de .X.lei și accesorii aferente în cuantum de .X.lei și s-a respins la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii în cuantum de .X.lei și accesorii în cuantum .X.lei și de exonerare a reclamantei de plata sumei totale de .X.lei.

În privința impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții de servicii se susține că organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit suplimentar în sumă de .X.lei, ca urmare a identificării unor cheltuieli nedeductibile în sumă de .X.lei, rezultate din cheltuieli înregistrate de societate cu achizițiile de prestări servicii din perioada 01.01.2007- 12 decembrie 2010, pentru care nu au fost prezentate documente justificative și nici nu s-a dovedit necesitatea efectuării acestor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Documentele care atestă prestarea unor servicii constau în acte emise la momentul prestației din care rezultă natura serviciului, prestarea acestuia în termenele și la prețurile prevăzute în contractul de prestări servicii, astfel încât sumele facturate pentru serviciul respectiv să fie corect, colectarea ulterioară a dovezilor de prestator neputând fi luată în calcul.

Rapoartele de activitate, procesele verbale și alte asemenea documente obținute ulterior de la cei care au prestat serviciile respective nu pot constitui motiv de admitere a cererii de chemare în judecată în condițiile în care acestea nu au fost întocmite concomitent cu prestarea serviciului, și ulterior. Din acest motiv organele de control fiscal nu au reținut înscrisurile respective ca fiind acte doveditoare ale prestării serviciilor facturate.

Documentele prezentate de reclamantă nu demonstrează nici că aceste servicii au fost făcute în scopul operațiunilor taxabile ele făcând doar dovada plății unor servicii.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată se susține că societatea nu a prezentat justificările necesare în vederea stabilirii realității și exactității operațiunilor realizate, respectiv dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Facturile de achiziție nu îndeplinesc prevederile legale pentru a fi considerate documente justificative câtă vreme nu au fost însoțite de situații de

lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate.

Contractul de prestări servicii încheiat între părți s-au deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere în condițiile în care nu s-a demonstrat prestarea efectivă a serviciilor sau că respectivele servicii ar fi fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește obligarea la plata cheltuielilor de judecată se susține că în speță nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.274 Cod procedură civilă întrucât nu s-a demonstrat reaua credință, comportarea neglijentă sau exercitarea abuzivă a drepturilor procesuale.

Sunt aduse critici și în privința cuantumului cheltuielilor despre care se susține că onorariul de avocat este exagerat raportat la obiectul cauzei și munca depusă în fața instanței.

Înalta Curte de Casație și Justiție examinând motivele de recurs invocate, probele administrate în cauză și legislația aplicabilă constată că recursurile sunt nefondate pentru considerentele care se vor expune în continuare.

Prin cererea de recurs formulată reclamanta SC"X."SRL susține îndeplinirea condițiilor legale pentru deducerea fiscală a cheltuielilor cu achiziționarea de mărfuri precum și pentru deducerea de taxă pe valoarea adăugată, întrucât documentele prezentate pot fi încadrate în categoria „documente justificative”. Contestă stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare aferente achizițiilor de mărfuri și a unora dintre serviciile aferente investițiilor.

În privința îndeplinirii condițiilor pentru deducerea cheltuielilor cu achiziția de mărfuri se reține că prin art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede „profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile”, precum și că „la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit Normelor de aplicare”.

În cuprinsul normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, aprobată prin HG nr.44/22

ianuarie 2004, făcându-se referire la dispozițiile art.19 din Cod, se precizează că „veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

În raport de aceste reglementări legale, profitul impozabil constă, deci în diferența dintre veniturile realizate din orice sursă și suma cheltuielilor deductibile.

Ori în accepțiunea prevederilor art.21 alin.1 din Codul fiscal „sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În această privință, prin art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal se subliniază că „nu sunt deductibile” între altele, „cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au un document justificativ potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

În același sens art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stabilește că pentru exercitare dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost, ori urmează să-i fie livrate sau serviciile care i-au fost ori urmează să-i fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 Cod fiscal.

În acest sens la pct.46 alin.1 din Titlul IV al normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se stabilește că justificarea deducerii se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.1 din Codul fiscal, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.1 Cod fiscal.

De asemenea, prin Ordinul nr.3512/2008 de aprobare a Normelor metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile se stabilește că pentru a putea fi înregistrată în contabilitate operațiunii economico financiare trebuie să fie justificate cu documente originale.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește documentul original. Duplicatul poate fi o factură nou emisă de furnizor sau prestator care să cuprindă aceleași date ca și facturile inițiale pe care să aplice ștampila furnizorului sau prestatorului, să menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

În lipsa exemplarului original al facturii sau al duplicatului care să conțină mențiunea că înlocuiește exemplarul original al facturii societatea nu poate exercita dreptul de deducere a taxei înscrise în facturile respective.

În speță reclamanta susține că societatea a prezentat avize de însoțire a mărfii notele de recepția a mărfii, facturi fiscale în copie și duplicat și din coroborarea acestor documente se deduce realitatea operațiunilor și în consecință caracterul deductibil al cheltuielilor înregistrate dar și a taxei pe valoarea adăugată.

Sușinerile recurente-reclamante nu pot fi primite deoarece avizele de însoțire a mărfii și notele de recepție pot face dovada intrării în gestiune a bunurilor, însă dovada achiziției bunurilor și plata acestora se face în baza facturii emisă în condițiile prevăzute de art.155 alin.5 Cod fiscal, dispoziții care obligă persoana impozabilă să emită o factură către fiecare beneficiar pentru livrările de bunuri sau servicii efectuate, elementele fiecărei facturi fiind descrise în alin.19 din același articol, elemente din care rezultă bunurile și serviciile livrate, valoarea acestora, data la care au fost livrate sau prestate serviciile, denumirea furnizorului sau prestatorului, denumirea beneficiarului, baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, mențiuni în legătură cu TVA dar și alte date necesare stabilirii realității operațiunilor economice efectuate și transferului dreptului de proprietate asupra acestor bunuri.

Documentele despre care face vorbire recurenta-reclamantă în cererea de recurs nu a fost depuse la dosar pentru a se verifica conținutul acestora și dacă cuprind elemente ce pot determina natura bunurilor și serviciilor livrate cantitatea precum și valoarea acestora date absolut necesare pentru stabilirea cuantumului cheltuielilor aferente achiziționării.

În privința facturilor prezentate de către recurenta-reclamantă se constată că au fost prezentate facturi în copie care nu pot constitui acte justificative întrucât conform normelor legale sus citate se impune prezentarea lor în original, și facturi în duplicat pentru care nu s-a făcut dovada că a fost respectată procedura de reconstituire a documentelor pierdute astfel cum este descrisă în OMF nr.3512/2008 pct.41-49. Potrivit acestor norme pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile trebuie adusă la cunoștință în scris în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității iar în termen de 3 zile de la primirea comunicării conducătorul unității trebuie să încheie un proces verbal care se semnează de către conducătorul unității, conducătorul compartimentul financiar contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție persoana responsabilă cu păstrarea documentului și șefului ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului după caz.

Reconstituirea dosarului se face în baza unui dosar de reconstituire care trebuie să cuprindă sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului, procesul verbal de constatare a pierderii sustragerii sau distrugerii, dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului, o copie a documentului reconstituit.

Față de aceste considerente motivele de nelegalitate invocate de reclamanta-recurentă cu privire la impozitul pe profit și TVA aferentă achiziționării de bunuri sunt neîntemeiate

Cu referire la recursul formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală instanța de control constată că prin cererea de recurs formulată se contestă îndeplinirea condițiilor prevăzute de la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii precum și pentru deducerea de TVA.

Punctul 48 din normele metodologice prevede: „pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management consultanță sau alte prestării de servicii, trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

Serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; „Contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate...”

Pe de altă parte potrivit art.145 alin.3 lit.a și alin.8 din Codul fiscal, „dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă”; „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii cu unul din următoarele documente: a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. 8, și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată”.

Rezultă din aceste texte legale că pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă admisibile pentru a dovedi că serviciile au

fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață , însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.

În speță, reclamanta în justificarea realizării serviciilor prestate a prezentat rapoarte de activitate din care rezultă că au fost prestate servicii de evaluarea și pregătire profesională a personalului profi, servicii de angajare, salariați temporar, servicii de instalare, reparare și întreținere, servicii de publicitate și organizare de tombolă, servicii de transport național și internațional de mărfuri, servicii necesare pentru realizarea obiectului de activitate al societății – comerțul cu amănuntul de produse alimentare, băuturi și tutun în cadrul lanțului de magazine pe care îl administrează sub marca profi.

Se poate așadar concluziona că societatea a făcut dovada îndeplinirii condițiilor prevăzute de dispozițiile legale pentru a beneficia de deducerea cheltuielilor aferente achiziționării de servicii și a taxei pe valoarea adăugată, soluția primei instanțe în acest sens fiind temeinică și legală.

În privința cheltuielilor de judecată se reține că atâta timp cât societatea intimată a câștigat în parte procesul și face dovada efectuării unor cheltuieli ca urmare și în legătură cu declanșarea activității judiciare, sunt pe deplin aplicabile art.274 alin.1 Cod procedură civilă și art.276 din același cod care stabilesc în mod expres că „ partea care cade în pretențiuni va fi obligată, la cerere să plătească cheltuieli de judecată”, iar când pretențiile fiecărei părți au fost încuviințate numai în parte instanța va aprecia în ce măsură fiecare dintre ele poate fi obligată la plata cheltuielilor de judecată, putând face compensarea lor”.

În ceea ce privește culpa procesuală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală se constată că prima instanță prin sentința recurată a admis în parte pretențiile societății constatând nelegalitatea parțială a actelor administrativ fiscale emise.

Cuantumul cheltuielilor de judecată stabilit respectă principiul proporționalității, instanța de fond a avut în vedere valoarea pretențiilor reclamate prin acțiune, dar și complexitatea și dificultatea procesului, motivele de nelegalitate și netemeinicie a actelor administrativ fiscale emise fiind pe larg analizate de avocații societății.

Pentru toate aceste considerente, recursurile formulate de reclamantă și pârâtă sunt nefondate urmând a fi respinse în condițiile prevăzute de art.312 alin.1 Cod procedură civilă raportat la art.20 din Legea nr.554/2004.

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

Respinge recursurile declarate de S.C. .X. S.R.L. și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili împotriva sentinței civile nr..X. din 07 mai 2013 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 12 martie 2014

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X