

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

DECIZIA nr. 78

Dosar nr. 127/43/2011

Ședința publică de la 14 ianuarie 2014

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

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. S.R.L. împotriva Sentinței nr. .X. din 23 martie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică, se prezintă recurenta – reclamantă S.C. .X. S.R.L., prin avocat .X., lipsă fiind intimatele – pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul-asistent arătând că recursul este declarat și motivat în termenul prevăzut de art. 20 alin. (1) din Legea nr. 554/2004, fiind depusă dovada achitării taxei judiciare de timbru și timbrul judiciar, precum și faptul că întâmpinarea formulată în cauză a fost comunicată.

Înalta Curte, constatând că nu mai sunt chestiuni prealabile de discutat, acordă cuvântul părții prezente asupra recursului formulat.

Recurenta – reclamantă, prin avocat, solicită admiterea recursului, modificarea hotărârii instanței de fond și admiterea acțiunii, făcând trimitere la motivele dezvoltate pe larg în cererea de recurs, solicitând cheltuieli de judecată, constând în taxa judiciară

de timbru și onorariu expertului, efectuate la judecata în fond a cauzei.

Pe scurt, arată că prima critică adusă hotărârii instanței de fond vizează lipsa unei motivări în concordanță cu prevederile legale în vigoare, în condițiile în care din lecturarea acesteia nu se poate decela care sunt motivele pentru care instanța a înțeles să pronunțe soluția recurată și care sunt motivele intimatelor preluate de către instanța de fond în cuprinsul hotărârii.

Or, această modalitate de a motiva o sentință judecătorească a fost constant sancționată și de către Înalta Curte.

Pe fondul cauzei, arată că raportul de expertiză efectuat în cauză, prin concluziile sale, confirmă susținerile reclamantei.

Înalta Curte, în temeiul dispozițiilor art. 150 din Codul de procedură civilă, reține cauza spre soluționare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, la data de 12 aprilie 2011, reclamanta SC .X. SRL a solicitat, în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrație Fiscală și DGFP .X., anularea în parte a Deciziei nr. 360/15.12.2010 privind soluționarea contestației înregistrată sub nr..X./06.07.2010 emisă de ANAF, și, pe cale de consecință, admiterea în parte a contestației în sensul anulării prevederilor corespunzătoare din Decizia nr..X./10.06.2010 de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de pârâta de rând II, pentru o sumă totală de .X. lei, astfel: cap. III A – Impozitul pe profit lit. a) din decizia nr..X./15.12.2010, referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar; cap. III A – Impozitul pe profit lit. b) din decizia nr..X./15.12.2010, referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar; cap. III A – Impozitul pe profit lit. c) din decizia nr..X./15.12.2010, referitor la suma de .X. lei

reprezentând impozit pe profit suplimentar; cap. III A – Impozitul pe profit lit. d) din decizia nr..X./15.12.2010, referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar; cap. III B – Taxa pe valoarea adăugată lit. b) lit. a) din decizia nr..X./15.12.2010, referitor la suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar; cap. III B – Taxa pe valoarea adăugată lit. d) din decizia nr..X./15.12.2010, referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

A solicitat, de asemenea, obligarea părâtelor în solidar, la restituirea sumei de .X. lei, achitată în baza Deciziei nr. .X./10.06.2010 de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 alin.4 lit. m din Codul fiscal, respectiv pct.48 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii încheiate cu cele 8 societăți.

În privința cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea ratelor aferente unui credit acordat de .X. s-a arătat că, scopul real urmărit de părți, respectiv conținutul economic al tranzacției, menționat de art.11 alin.1 Cod fiscal, a fost acela de a permite societății noastre să achite doar o parte a obligațiilor sale de plată asumate ca și garant fidejutor, și eșalonat pe o perioadă de 36 de luni, obiective imposibil de realizat în cazul în care societatea reclamantă și-ar fi păstrat calitatea de garant fidejutor în cadrul contractului de facilitate de credit nr..X./22.07.2002 cu amendamentele ulterioare.

S-au adus argumente în sensul admiterii cererii cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, sumă stabilită în urma redimensionării bazei impozabile prin corecția unor mențiuni rezultând din diferențele de curs valutar.

Reclamanta a mai arătat că se impune o defalcare a costurilor care reprezintă contravaloarea licențelor și care se supun

amortizării de celelalte cheltuieli care reprezintă în realitate prestări servicii, fiind deci supuse regimului de deducere.

Pârâtele ANAF și DGFP .X. au formulat întâmpinare în cauză, solicitând respingerea cererii ca neîntemeiată.

Prin sentința nr. .X. din 23 martie 2012, Curtea de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta SC .X. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și DGFP .X..

Pentru a pronunța această hotărâre, prima instanță a reținut situația de fapt potrivit căreia, prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 09.06.2010 de către DGFP .X. s-a reținut la Cap. III lit. A pct.5 lit. a) faptul că, în perioada 01.05.2004-31.08.2009, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, facturile fiscale emise de un număr de 8 societăți (SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL).

Organele de control fiscal au reținut că în perioada în discuție (mai 2004-august 2009), societatea verificată a avut angajate persoane specializate atât în vânzarea autovehiculelor (responsabil vânzări, director vânzări și agenți de vânzări), cât și în serviciile post vânzare (director coordonator, director adjunct, directori ingineri, șef atelier, mecanici auto).

De asemenea, s-a reținut că personalul specializat al unității verificate a crescut permanent, fapt ce se reflectă și în trendul crescător de la un an la altul al cifrei de afaceri.

Totodată, potrivit informațiilor extrase din baza de date furnizată de Oficiul Registrului Comerțului .X., precum și a celor transmise de ITM .X. prin adresa nr. .X./25.11.2009, a rezultat că persoanele care au deținut calitatea de administratori la cele 8 firme, care au emis facturile de prestări servicii, au avut în perioadele respective și calitatea de salariați ai SC .X. SRL, excepție făcând o singură persoană.

Cu privire la serviciile de consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto-servicii post vânzare, ce ar fi fost

prestate unității verificate de către SC .X. SRL, instanța de fond a constatat că aceasta nu a avut angajată nicio persoană în perioada iulie 2007-august 2009 care să fi realizat lucrările respective, singurul angajat al firmei menționate fiind contabilă .X. pe perioada 01.11.2004-01.01.2009.

În perioada ianuarie 2005-martie 2007, unitatea a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei, prin articolele contabile 668 „Alte cheltuieli financiare” = 461 „Debitori diverși” și 668 „Alte cheltuieli financiare”=473 „Decontări din operații în curs de clarificare”.

Prima instanță a reținut că toate aceste împrejurări relevă faptul că societățile emitente ale facturilor de prestări servicii nu aveau din punct de vedere al personalului capacitatea de a presta serviciile respective, iar pe de altă parte administratorii acestor societăți, aveau obligația în calitate de angajați ai SC .X. SA să găsească clienți, nemaifiind justificată încheierea de contract de consultanță cu aceștia pentru suma de .X. lei.

Curtea a reținut că, din analiza fișei postului pentru angajat în post de agent vânzări auto show-room și consultant vânzări la SC .X. SRL prezentate de reclamantă, este prevăzută expres întocmirea dosarului intern al clientului, aferent fiecărei tranzacții finalizate, urmărirea și rezolvarea problemelor apărute post-vânzare. Deci, respectivele documente prezentate în justificarea serviciilor de intermediere vânzări de autovehicule au fost întocmite de salariați ai SC .X. SRL și reflectă situația comisioanelor pentru vânzările realizate de persoane angajate ale societății, dar în conținutul acestora nu figurează denumirea societăților prestatoare de servicii de intermediere.

Fără a pune la îndoială realitatea serviciilor de intermediere, valoarea sau modalitatea de plată a comisioanelor facturate de cele 6 societăți, judecătorul fondului a constatat că nu sunt îndeplinite condițiile privind necesitatea prestării acestor servicii de intermediere pentru desfășurarea activității și nici nu s-a dovedit modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, condiții cumulative legale de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, conform art.21 alin.1 și

alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 rep., la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Referitor la serviciile de consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto-servicii post vânzare prestate reclamantei de către SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că această societate nu a avut angajată nicio persoană în perioada iulie 2007-august 2009 care să fi realizat lucrările respective, în condițiile în care singurul angajat al firmei menționate, pe perioada 01.11.2004-01.01.2007 a fost contabilă .X..

Cu privire la serviciile de consultanță pentru afaceri și management, servicii de documentare și analiză facturate de SC .X. SRL, reclamanta a prezentat, în justificarea înregistrării la cheltuieli deductibile fiscal amintite, procesul-verbal de predare-primire nr..X./29.12.2006 prin care firma prestatoare preda sinteze cu activitatea care ar fi fost prestată, procesul-verbal de predare-primire însoțit de trei tabele și respectiv trei scheme, despre care organele de inspecție fiscală au constatat că nu conțin data încheierii și nici nu au fost înregistrate ca material documentar intrat la unitatea verificată, precum și un material listat în data de 20.05.2010, de pe paginile de internet www.automaster.com și www.adpdsi.com, care conține doar informații generale, referitoare la programul informatic Automaster, materiale care nu pot proba participarea firmei sus menționate la vânzarea autovehiculelor și nici realizarea efectivă a serviciilor de consultanță pentru afaceri, intermediere și consultanță.

În cauză sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit căroră, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, coroborate cu cele ale pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică „Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate

cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Față de situația de fapt și având în vedere prevederile legale anterior menționate, instanța de fond a reținut că SC .X. SRL a majorat nejustificat cheltuielile deductibile fiscal din perioada ianuarie 2005-martie 2007 cu suma de .X., pentru care nu a prezentat prin contestație și nici pe parcursul căii administrative de atac, argumente și documente justificative prin care să probeze în ce mod respectivele cheltuieli financiare au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la nivelul societății contestatoare, așa cum se prevede la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare.

Din probele administrate în cauză nu rezultă cum prin asumarea de către garantul SC .X. SRL a riscurilor ce decurg din nerespectarea obligațiilor contractuale față de bancă, de către SC .X. SA, s-ar fi ajuns la încheierea de noi contracte generatoare de venituri la nivelul societății contestatoare.

S-a apreciat că înregistrarea sumei de .X. lei la cheltuieli deductibile aferente anului 2004, contravine prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care a fost redimensionată baza impozabilă a impozitului pe profit prin majorarea acesteia cu respectiva sumă stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Având în vedere dispozițiile art.105 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală *„inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general cesionat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”*, întrucât societatea și-a însușit rezultatul inspecției fiscale materializate prin procesul verbal nr. .X./21.06.2004, s-a apreciat că demersul respectiv de stornare a unui venit ce a fost luat în considerare la depunerea declarației fiscale aferente perioadei în care s-a efectuat operațiunea, perioadă care a fost supusă deja inspecției fiscale, ar presupune o reluare a verificării operațiunii

inițiale înregistrate în luna decembrie 2002, fapt ce contravine prevederilor legale anterior expuse.

Referitor la invocarea de către expertul contabil a prevederilor art.21 alin.2 lit.j și lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a reținut că aceasta nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivele prevederi legale definesc mai multe feluri de cheltuieli care concură la realizarea de venituri impozabile. Or, dreptul de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor ocazionate de implementarea soluției informatice integrate Oracle Applications și sistemului software Socrate, precum și achiziția softului Auto Master este expres reglementată de art.24 alin.1, alin.10 și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, temeiuri legale în baza cărora organul de soluționare a respins contestația societății.

În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei care au fost calculate pentru întregul impozit pe profit în sumă de .X. lei, fără ca suma accesoriilor să poată fi defalcată pentru fiecare categorie de impozit în parte, prin Decizia nr..X./15.12.2010 s-a desființat Decizia de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată nr..X./10.06.2010 pentru suma totală de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, astfel încât nemaexistând un titlu de creanță fiscală pentru această sumă, ea nu poate face obiectul unei acțiuni în instanță. Abia după emiterea unui nou titlu, acesta va putea fi contestat în condițiile legii.

Referitor la TVA aferentă serviciilor de intermediere în vânzări auto și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto în sumă de .X. lei, s-a reținut că în perioada 01.08.2008-31.10.2009, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în facturi care vizează operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită, conform aspectelor constatate la cap. III A lit. a, referitor la impozit pe profit din Raportul de Inspecție Fiscală din 09.06.2010.

Din dispozițiile art.145 alin.2 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal rezultă că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Pentru aceleași argumente avute în vedere la verificarea legalității stabilirii impozitului pe profit cu privire la aceleași operațiuni, instanța de fond a apreciat că utilizarea serviciilor de intermediere în vânzări auto și consultanță pentru afaceri și management nu a avut ca efect realizarea de operațiuni taxabile.

Privitor la majorările de întârziere în cuantum de .X. lei, prima instanță a reținut că, întrucât acestea reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, majorările de întârziere urmează soarta acestuia.

Împotriva sentinței instanței de fond a declarat recurs reclamanta S.C. .X. S.R.L., criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, invocând dispozițiile art. 304 pct.7, pct. 9 și art. 304¹ Cod procedură civilă.

În susținerea motivului de recurs prevăzut de dispozițiile art. 304 pct.7 Cod procedură civilă, recurenta-reclamantă a criticat sentința atacată apreciind că aceasta nu respectă exigențele impuse de legislația română precum și jurisprudența CEDO referitoare la dreptul la un proces echitabil.

Consideră recurenta că prin raportare la criteriile jurisprudențiale invocate, sentința primei instanțe este criticabilă în condițiile în care nu există nici o dovadă că în soluționarea pricinii, judecătorul fondului ar fi cercetat în mod efectiv susținerile acesteia privind nelegalitatea actelor administrative atacate.

În ceea ce privește criticile formulate de recurentă aceasta a susținut în esență că în mod eronat a fost respins de către instanța de fond, capătul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei prevăzut în Capitolul III A lit.a) din Decizia nr. .X./15.12.2010, suma reprezentând cheltuielile efectuate de societate și care reprezentau contravaloarea serviciilor efectuate în

perioada 1 mai 2004-30 septembrie 2009 de către șase societăți comerciale.

Susține recurenta că în mod greșit s-a reținut atât de către organul de control fiscal cât și de către instanța de fond că aceste cheltuieli nu ar fi deductibile întrucât societățile de intermediere nu dispuneau de personal pentru desfășurarea acestei activități de intermediere fără a analiza și posibilitatea prestării acestei activități chiar de către administratorii respectivelor societăți, care până la data de 29 iunie 2007 nu puteau avea calitatea de salariat.

Apreciază recurenta-reclamantă în ceea ce privește necesitatea prestării serviciilor pentru desfășurarea activității că printr-o interpretare greșită a legii de către instanța de fond s-a reținut că aceasta nu a fost dovedită iar din cifra de afaceri a societății care a înregistrat creșteri de la an la an, rezultă eficiența acestei măsuri, respectiv contribuția cheltuielilor de intermediere la realizarea veniturilor societății.

Prin raportare la prevederile art. 304 Cod procedură civilă, recurenta a criticat sentința recurată în ceea ce privește respingerea capătului de cerere având ca obiect impozitul pe profitul suplimentar în cuantum de .X. lei, cuprins în Capitolul III A lit.b) din Decizia nr..X./15.12.2010, susținând în esență că în mod greșit s-a reținut caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea ratelor aferente unui credit acordat de .X. prin Convenția nr. .X./30.07.2004.

În acest sens recurenta a susținut că motivarea instanței de fond este lacunară și extrem de succintă, fără a analiza argumentele invocate de către aceasta, potrivit cărora asumarea calității de garant fidejutor al SC .X. SRL a determinat obținerea de către societate de venituri impozabile, prin emiterea de scrisori de garanție de către această societate, care i-au permis participarea la unele licitații care s-au finalizat prin încheierea de contracte.

Recurenta a criticat în temeiul dispozițiilor art. 304 pct.9 Cod procedură civilă, respingerea capătului de cerere privind anularea impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei cuprins în Capitolul III A lit.c) din Decizia nr. .X./15.11.2010, susținând că

instanța de fond a făcut o aplicare greșită a dispozițiilor legale întrucât prin operațiunea de rectificare înregistrate în contul „cheltuieli din diferențe de curs valutar” a sumei de .X. lei a fost efectuată o corecție a veniturilor impozabile înregistrate în mod eronat în anul 2002, rectificare care nu contravine dispozițiilor art. 19 alin.1 din Codul fiscal și art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală întrucât prevederile pct. 6.9. din OMF nr. 306/2002 aplicabil la data efectuării operațiunii permitea corectarea unei erori contabile cu afectarea rezultatului financiar în care aceasta a fost constatată.

Au fost formulate critici în temeiul art. 304 pct.7 Cod procedură civilă de către recurenta-reclamantă și cu privire la respingerea capătului de cerere privind anularea impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, cuprins în Capitolul III A lit.d) din Decizia nr..X./15.12.2010, susținându-se în esență că hotărârea atacată nu cuprinde motivele pe care se sprijină.

În acest sens, recurenta a susținut că a înregistrat pe cheltuieli o parte din sumele plătite în baza a patru contracte privind implementarea Oracle Applications, Sistemului Software Auto Master Sales și sistemul Socrates și pentru furnizare suport tehnic privind sistemul de software automatic iar intimatele cât și instanța de judecată au calificat aceste cheltuieli aferente achiziționării de programe informatice, conform art. 24 pct.10 Cod fiscal deși societatea a achiziționat în fapt un drept de utilizare neexclusiv, acordat în baza unei licențe, ceea ce impune defalcarea costurilor reprezentând contravaloarea licențelor de celelalte cheltuieli care reprezintă prestări de servicii și care sunt supuse regimului de deducere.

În fine, recurenta-reclamantă a criticat în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă și modul de soluționare a capetelor de cerere privind anularea sumei de .X. (Capitolul III B lit.a) din Decizia nr. .X./15.12.2010), reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de .X. lei (Capitolul III B lit.d) considerând că în mod greșit s-a reținut atât de către organele fiscale cât și de către instanță că acest sume

sunt datorate deși din probatoriul administrat în cauză a rezultat realitatea serviciilor de intermediere efectuate cât și a comisionului plătit către cele 6 societăți.

Totodată recurenta-reclamantă a solicitat ca urmare a admiterii recursului promovată și a anulării actelor administrative atacate, restituirea sumei de .X. lei în baza art. 21 alin.4 raportat la prevederile art. 117 alin.1 lit.f) din Codul de procedură fiscală.

Intimata Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a formulat întâmpinare solicitând respingerea recursului formulat ca nefondat și menținerea sentinței criticate ca legală și temeinică, susținând în esență că criticile formulate nu sunt pertinente nefiind de natură a determina modificarea sau casarea acesteia.

Examinând sentința atacată, în raport de criticile formulate, de dispozițiile legale incidente, cât și în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte apreciază că recursul este nefondat, pentru considerentele expuse în continuare.

Instanța de control judiciar constată că, în speță nu sunt întrunite cerințele impuse de art. 304 sau 304¹ Cod procedură civilă, în vederea casării sau modificării hotărârii, prima instanță reținând corect situația de fapt, în raport de materialul probator administrat în cauză și a realizat o încadrare juridică adecvată.

În speță, este nefondat motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct.7 Cod procedură civilă, care se referă la cazul în care hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau când aceasta cuprinde motive contradictorii ori străine de natura pricinii.

În dreptul intern, nemotivarea hotărârii judecătorești este sancționată de legiuitor, pornind de la obligația statului de a respecta dreptul părții la un proces echitabil, drept consacrat de art. 6 § 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

Astfel, conform jurisprudenței instanței de la Strasbourg, noțiunea de proces echitabil presupune ca o instanță care nu a motivat decât pe scurt hotărârea sa, să fi examinat totuși, în mod real, problemele esențiale care i-au fost supuse și nu doar să reia pur și simplu, concluziile instanței superioare.

Pe de altă parte, dreptul la un proces echitabil include, printre altele, dreptul părților de a prezenta observațiile pe care le consideră pertinente pentru cauza lor.

Întrucât Convenția Europeană a Drepturilor Omului nu are ca scop garantarea unor drepturi teoretice sau iluzorii, ci drepturi concrete și efective, dreptul aflat în discuție nu poate fi considerat efectiv decât dacă aceste observații sunt în mod corect examinate de către instanța sesizată (CEDO, Hotărârea nr. 4 din 28 aprilie 2005, 30 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 1049 din 25 noiembrie 2005).

Cu alte cuvinte, art. 6 § 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului implică, mai ales în sarcina instanței obligația de a proceda la un examen efectiv al mijloacelor, argumentelor și al elementelor probatorii ale părților, cel puțin pentru a le aprecia relevanța.

Conform art. 261 alin.(1) pct.5 din Codul de procedură civilă: „Hotărârea se dă în numele legii și va cuprinde: ... 5. Motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței, cum și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților.”

Potrivit acestor dispoziții, instanța are obligația de a demonstra în scris motivele pentru care a adoptat soluția pronunțată și pentru care a admis ori a respins susținerile părților, obligație prevăzută de lege, printre altele și în vederea posibilității exercitării controlului judecătoresc în căile de atac.

În speța de față, instanța de control judiciar constată că hotărârea recurată îndeplinește cerințele impuse de art. 261 alin.(1) pct.5 Cod procedură civilă dar și cele impuse de jurisprudența CEDO privind respectarea dreptului părții la un proces echitabil prevăzut de art. 6 § 1 din Convenție, întrucât prima instanță a expus în mod corespunzător argumentele care au determinat formarea convingerii sale cu privire la legalitatea actelor administrativ fiscale contestate.

În ceea ce privește criticile recurentei-reclamante prin raportare la prevederile art. 304¹ Cod procedură civilă privind respingerea capătului de cerere având ca obiect anularea

impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei cuprinse în Capitolul III A lit.a) din Decizia nr. .X./15.12.2010, Înalta Curte le apreciază ca fiind nefondate.

Astfel cum rezultă din materialul probator administrat în cauză, suma stabilită cu titlu de impozit pe profit suplimentar a fost determinată de includerea nejustificată și înregistrarea în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil a facturilor fiscale emise de către 8 societăți, fără a fi îndeplinite condițiile legale.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.1 din Codul fiscal, raportat la pct48 din HG nr.44/2004 pentru aplicarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru a fi considerate deductibile cheltuielile cu serviciile trebuie să îndeplinească toate condițiile legale, respectiv pe lângă dovada existenței contractelor și prestarea efectivă a serviciilor trebuie dovedită și necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității cât și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor.

Ori în speță, recurenta-reclamantă nu a făcut dovada prin documentele prezentate cu ocazia inspecției fiscale și nici în fața instanței de fond, a prestării efective a serviciilor facturate către cele opt societăți comerciale și a necesității acestor servicii cât și a modului concret în care acestea au contribuit la realizarea de venituri.

Pe de altă parte, astfel cum rezultă din probatoriul administrat în cauză, și cum în mod corect s-a reținut de către instanța de fond, societățile emitente ale facturilor de prestări servicii nu aveau capacitatea de a presta serviciile respective din punct de vedere al personalului angajat.

Cum administratorii societăților respective aveau în același timp și calitatea de angajați ai recurente care aveau obligația de a furniza clienți acesteia nu se justifică încheierea contractelor de consultanță cu aceste societăți în baza cărora a fost achitată suma totală de .X. lei.

Astfel fiind, instanța de control judiciar constată că în mod corect și cu respectarea dispozițiilor legale prevăzute de art. 21 alin. (1) și alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003, raportat la pct.48 din HG nr. 44/2004 din Normele metodologice, s-a reținut prin sentința atacată că nu sunt îndeplinite condițiile legale privind necesitatea prestării acestor servicii de intermediere pentru desfășurarea activității și nici nu s-a dovedit modul în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății, condiții pentru acordarea deductibilității acestora la calculul profitului impozabil.

Înalta Curte constată că sunt nefondate și nu pot fi reținute nici criticile formulate de recurenta-reclamantă cu privire la respingerea capătului de cerere având ca obiect anularea impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei cuprins în Cap. III A lit.b) din decizia contestată.

Suma contestată reprezintă impozitul suplimentar stabilit prin actul de control ca urmare a constatării caracterului nedeductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea ratelor achitate de către recurenta-reclamantă către .X., în calitate de garant fidejutor al SC .X. SRL.

Recurenta-reclamantă a susținut că garantarea ca fidejutor a SC .X. SRL a fost asumată în condițiile în care ambele societăți făceau parte dintr-un grup de firme, care își acordau sprijin prin emiterea de scrisori de garanție bancară care le-au permis participarea la unele licitații.

Aceste susțineri nu pot fi însă primite întrucât astfel cum însăși recurenta-reclamantă recunoaște și cum în mod corect s-a reținut și prin sentința criticată, nu poate fi stabilită o legătură între plata obligațiilor acesteia în calitate de fidejutor și încheierea contractelor invocate.

În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, prevăzut la Capitolul III A lit.c) din Decizia .X./15.12.2010, recurenta-reclamantă a criticat în temeiul art.304 pct.9 considerând că în mod greșit, s-a reținut atât de către organul fiscal cât și de către instanța de fond, că rectificarea efectuată prin înregistrarea sumei de .X. lei în contul „cheltuieli din diferențe de

curs valutar” ar încălca prevederile art. 19 alin.1 din Codul fiscal și art. 105 alin.3 din Codul de procedură fiscală.

Potrivit susținerilor recurente-reclamante suma de .X. lei a fost înregistrată în perioada octombrie -decembrie 2004 în contul „cheltuieli din diferențe de curs valutar” aceasta reprezentând corecția unor venituri impozabile înregistrate în mod eronat în anul 2002.

Întrucât luna decembrie 2002 în care s-a produs înregistrarea eronată a fost supusă unei inspecții fiscale ale cărei rezultate au fost consemnate în Procesul-verbal nr. .X./21.06.2004, fără ca acesta să fie contestat, iar stornarea acestui venit a fost avut în vedere la depunerea declarației fiscale aferente perioadei în care s-a efectuat operațiunea, verificarea susținerilor recurente-reclamante ar presupune o reluare a verificării operațiunii inițiale, ceea ce contravine dispozițiilor art. 105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, astfel cum în mod corect s-a reținut de către instanța de fond prin sentința atacată.

Recurenta-reclamantă a formulat critici și cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar potrivit Cap. III A lit. d) din Decizia nr..X./15.12.2010, susținând că instanța de fond nu și-a motivat soluția privind menținerea acestei sume.

Verificând susținerile recurente, instanța de control judiciar constată că în mod corect s-a reținut prin sentința criticată că suma este datorată, întrucât societatea recurentă nu a respectat prevederile pct.64, pct. 86, pct. 79 și pct. 81 din Ordinul MFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precum și dispozițiile art. 21 alin.(1), (3) lit. d), alin.(10) și (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit acestor dispoziții legale, cât și a clauzelor contractuale studiile de evaluare, condiții și parametri de hard și soft ai clientului, vizând implementarea programelor informatice achiziționate de la terți pentru uzul propriu precum și analiza finală a rezultatelor implementării fostului AM, fac parte din categoria immobilizărilor necorporale care se recuperează pe calea

amortizării și nu prin majorarea cheltuielilor de exploatare, astfel cum în mod eronat a procedat recurenta-reclamantă.

În ceea ce privește criticile formulate de recurentă în temeiul dispozițiilor art. 304¹ Cod procedură civilă cu privire la respingerea capătului de cerere având ca obiect taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei (cap. III B lit.a) din Decizia nr. .X./15.12.2010), instanța de control judiciar le apreciază ca fiind nefondate, TVA-ul aferent serviciilor de intermediere în vânzări auto și consecință pentru afaceri și management în domeniul auto nefiind deductibile întrucât recurenta-reclamantă nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii destinate operațiunilor taxabile prevăzute astfel că nu sunt îndeplinite condițiile legale prevăzute de dispozițiile art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru aplicarea dreptului de deducere.

Întrucât suma stabilită suplimentar drept taxă pe valoare adăugată în quantum de .X. lei nu este deductibilă nefiind îndeplinite condițiile legale pentru acordarea acesteia recurenta-reclamantă datorează și majorările aferente în quantum de .X. lei, aceasta fiind o măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar.

Având în vedere toate aceste considerente, Înalta Curte în temeiul dispozițiilor art. 312 alin.1 Cod procedură civilă, reținând că sentința pronunțată de instanța de fond este legală și temeinică, nefiind întrunite motivele de modificare sau de casare prevăzute de art. 304 Cod procedură civilă și nici alte aspecte în sensul art. 304¹ Cod procedură civilă, va respinge recursul formulat în cauză, ca nefondat.

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

Respinge recursul declarat de S.C. .X. S.R.L. împotriva Sentinței nr. .X. din 23 martie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 14 ianuarie 2014.

JUDECĂTOR,
.X.

JUDECĂTOR,
.X.

JUDECĂTOR,
.X.

MAGISTRAT ASISTENT,
.X.