

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

DECIZIA nr.632

Dosa: nr.59/59/2010

Ședința publică de la 3 februarie! 2011

| | | |
|-------------|---|----------------------|
| Președinte: | X | -judecător |
| | X | -judecător |
| | X | -judecător |
| | X | - magistrat asistent |

S-au luat în examinare recursurile declarate de Administrația Finanțelor Publice .X. și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr.230/CA din 28 aprilie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, se prezintă recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin consilier juridic X și intimata-reclamantă S.C. .X. .X. prin S.C. .X. .X. SRL .X. prin avocat Cradigat Florin Constantin, fiind lipsă atât recurenta-pârâtă Administrația Finanțele Publice .X., cât și intimații-pârâți Ministerul Finanțelor Publice -- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că recursul a fost declarat și motivat cu respectarea termenului prevăzut de lege.

Înalta Curte, constatând că nu mai sunt chestiuni prealabile de discutat, acordă părții prezente cuvântul în raport de recursul formulat.

Recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin consilier juridic solicită admiterea recursului astfel cum a fost formulat, arătând că societatea reclamantă nu a justificat cu documente natura serviciilor prestate.

În ceea ce privește capătul de cerere privind restituirea sumelor, recurenta arată că nu are calitate procesuală, întrucât Agenția Națională de Administrare Fiscală nu a încasat aceste sume.

Intimata-reclamantă S.C. .X. .X. prin S.C. .X. .X. SRL .X., prin avocat, solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței de fond ca fiind temeinică și legală

Totodată, avocatul intimatei precizează ca, solicită și cheltuieli de judecată, depunând în acest sens dovada onorariului de avocat.

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

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de fată;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

L Circumstanțele cauzei.

1. Obiectul acțiunii.

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X, reclamanta S.C. .X. S.A.S. reprezentată fiscal prin S.C. .X. X S.R.L. a chemat în judecată pârâții Ministerul Finanțelor Publice: - Direcția de soluționare a contestațiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală .X., Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Administrația Finanțelor Publice .X., solicitând să se dispună admiterea acțiunii și pe cale de consecință să fie anulată parțial decizia de impunere nr.X din 20.01.2009 prin care i s-a respins parțial cererea de rambursare a TVA pentru suma de X lei; să fie anulat parțial raportul de inspecție fiscală nr.X/20.01.2009 ce însoțește decizia de impunere sus-aminrită; să fie anulată parțial Decizia nr.274 din 29.07.2009 emisă de Ministerul Finanțelor Publice ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor pentru suma de X lei cu titlu de rambursare TVA (menționează că din suma totală inițială solicitată la rambursare, o parte -a fost admisă, fiindu-i restituită în urma soluționării parțial favorabile a contestației); să se dispună rambursarea sumei de X lei reprezentând *TVA* negativ.

2. Apărările formulate de pârâți.

2.1. Prin întâmpinarea formulată, pârâta Administrația Finanțelor Publice .X. a solicitat constatarea lipsei calității procesuale pasive a pârâților Ministerul Finanțelor Publice .X. și D.G.F.P., calitatea procesuală pasivă revenind exclusiv pârâtelor A.F.P. .X. și A.N.A.F. .X. în calitate de emitenți ai actelor contestate, iar pe; fondul cauzei a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată și menținerea ca temeinice și legale a actelor administrative fiscale atacate.

2.2. Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin întâmpinare, a solicitat, pe cale de excepție constatarea lipsei calității procesuale pasive a pârâtei D.G.F.P. .X. în ceea ce privește acțiunea formulată, calitatea procesuală pasivă revenind exclusiv pârâtelor A.F.P. .X. și A.N.A.F. .X. în calitate de emitenți ai actelor contestate.

2.3. Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală .X. a formulat întâmpinare prin care solicită instanței respingerea ca neîntemeiată a acțiunii introdusă de S.C. .X. S.A.S. reprezentații fiscal prin S.C.

.X. .X. S.R.L. și menținerea ca temeinice și legale a actelor administrative a căror anulare se solicită.

3. Hotărârea instanței de fond.

Prin Sentința nr.230/CA din 28 aprilie 2010, Curtea de Apel .X. a admis excepția lipsei calității procesuale pasr/e a pârâților Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Ministerul Economiei și Finanțelor .X., a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.A.S. reprezentată fiscal prin S.C. .X. X S.R.L., cu sediul în .X., str. X, în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Administrația Finanțelor Publice .X., Ministerul Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală .X. - Direcția de soluționare a contestațiilor și a anulat, în parte, actele administrative atacate de reclamantă reprezentate de decizia de impunere nr.X din 20.01.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X., raportul de inspecție fiscală, nr.X din 20.01.2009 întocmit de Administrația Finanțelor Publice .X. și decizia nr.274 din 29.07.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală .X. -Direcția de soluționare a contestațiilor în ceea ce privește suma de X lei cu titlu de rambursare TVA.

Totodată a dispus obligarea pârâtelor Administrația Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală .X. la rambursarea către reclamantă a sumei de X lei cu titlu de TVA, respingând în rest acțiunea cu privire la rambursarea TVA în sumă de X lei cuprinsă în factura nr.X din 26.10 2008 precum și față de pârâții Ministerul Economiei și Finanțelor .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. ca fiind introdusă împotriva unor persoane fără calitate procesuală pasivă și a obligat pârâtele Administrația Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Adminislrare Fiscală .X. la plata către reclamantă a sumei de X lei cu titlu de cheltuieli de judecată reprezentând onorariu avocat parțial, taxi i judiciară de timbru și timbru judiciar.

4. Motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței de fond.

Instanța de fond a reținut, în esență, că pârâții nu au calitate procesuală pasivă în cauză întrucât nu au calitatea de emitent al actelor administrativ - fiscale a căror anulare se solicită.

Pe fondul cauzei, prima instanță a constaten: că, față de susținerile reclamantei din cuprinsul contestației formulate în fata organelor fiscale, precum și din acțiunea formulată în fata instanței de contencios, raportat la prevederile legale incidente în cauză, precum și la documentele existente la dosarul cauzei, în mod eronat organele de inspecție fiscală au diminuat soldul sumei negative de TVA solicitată la rambursare cu suma de X lei.

S-a mai arătat în considerentele sentinței atacate că, a^ând în vedere incidența dispozițiilor art.145 din Codul fiscal, în cauză nu pot fi ignorate înscrisurile depuse de reclamantă, reprezentate de situația personalului concediat, în care sunt menționate în detaliu perioadele, precum și quantumul cheltuielilor suportate de societate cu salariile compensatorii, astfel că interpretarea dată de organele fiscale este formalistă și de natură să înlătore înscrisurile de la dosar care probează tocmai natura cheltuielilor, respectiv, împrejurarea că acestea au fost provocate de activitatea societății, care a intrat în dizolvare, fiind justificate tocmai ie necesitatea recompensării activității depuse de salariați.

Prima instanță, prin raportare la prevederile art.126 alin.(l) lit.a) din Codul fiscal, văzând și documentele depuse la dosarul cauzei, a constatat că facturile analizate cuprind sume ce reprezintă cheltuielile generate de situația lichidării societății iar în temeiul pct.6 din zcontract prețul serviciilor furnizate de SRO va fi echivalentul cheltuielilor suportate de SRO.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cuprinsa în factura nr.X din 26.10.2008, prima instanță a constatat că în cuprinsul acesteia este menționat în mod generic „prestări de servicii pentru perioada octombrie 2008”, nefiind făcută nicio altă mențiune cu privire la vreun contract în baza căruia ar fi fost prestate serviciile, prin urmare reclamanta nu a făcut dovada prin documentele depuse că achizițiile înscrise în această factură au legătură cu activitatea economică a reprezentantului fiscal, că servesc operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere”, deoarece nu au fost prezentate înscrisuri probante prin care să se dovedească în mod clar că acestea au fost folosite¹ pentru nevoile firmei.

De asemenea, s-a mai arătat în considerentele sentinței atacate că față de lipsa documentelor justificative care să complinească această lipsă, data la care au fost prestate serviciile, conform art.155 alin.5 lit.1 din Legea nr.571/2003, rezultă că societatea reclamanta nu a demonstrat cu documente că serviciile achiziționate, înscrise în mod generic în factura nr.X din 26.10.2008 "prestări de servicii alocare 1610 ZZ/ ZZZZ/ X, pentru perioada octombrie 2008", au fost efectiv prestate de către prestator și pe cale de consecință că sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

5. Recursul formulat de Administrația Finanțelor Pullice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr.X/CA din 28 aprilie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

5.1. Recursul formulată de pârâta Administrația Finanțelor Publice .X..

Motivele de recurs sunt întemeiate pe dispozițiile: art.304 pct.9 și art.304¹ Cod procedură civilă.

5.1.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, recurenta consideră că față de prevederile Codului fiscal, persoana impozabilă nestabilă în România care și-a desemnat un reprezentant fiscal, înregistrându-se astfel în scopuri de TVA în România prin reprezentantul fiscal, trebuie tratată din punct de vedere al TVA pentru operațiunile efectuate sau de care a beneficiat în România ca o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153 Cod fiscal.

Astfel, reclamanta are obligația să prezinte pentru perioada verificată 1.08.2008 - 31.10.2008, traducerea în limba română a facturilor emise de furnizorul S.C. „X. X” SRL și toate documentele justificative pe care le deține pentru justificarea dreptului de deducere a TVA.

Reclamanta a depus la dosar numai contractul de prestări servicii încheiat și bugetul de venituri și cheltuieli ca bază de calcul pentru unele facturi emise de S.C. „X. România” SRL.

Societatea a precizat că TVA-ul înscris în facturile nr.200851 din 14.07.2008, nr.X din 19.08.2008 și nr.X (din 15.09.2008 reprezintă TVA aferent salariilor compensatorii plătite către angajații S.C. „X. X” SRL cu ocazia lichidării acestei societăți de unde rezultă că nu s-au prezentat documente din care să reiasă prestarea efectivă de servicii.

Mai mult, pe facturile fiscale utilizate nu s-au înscris mențiunile referitoare la denumirea serviciilor prestate, data a care au fost prestate, numărul și data contractului în baza căruia s-au efectuat operațiunile.

5.1.2. în subsidiar, în cazul respingerii motivelor de recurs formulate pe fondul cauzei, recurenta solicită modificarea în parte a sentinței recurate, în sensul reducerii onorariului de avocat de la suma de X lei până la suma de X lei, în temeiul prevederilor art.274 alin.3 Cod procedură civilă.

5.2. Recursul formulat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Motivele de recurs sunt întemeiate pe dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă.

5.2.1. Hotărârea atacată este dată cu aplicarea greșită a legii. Reclamanta nu a respectat prevederile legale cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA, în sensul că a dedus TVA în condițiile în care nu a justificat cu documente, natura serviciilor facturate și realitatea prestării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Reclamanta nu are drept de deducere a TVA aferentă sumelor facturate de către S.C. „X. X” SRL reprezentând prestări servicii, salarii compensatorii pentru etapa 1 de Lichidare SRO, etapa 2 și etapa 3, deoarece nu justifică cu documente natura serviciilor facturate și realitatea prestării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Dacă s-ar accepta soluția pronunțată de instanța fondului, s-ar da o nouă și greșită conotație conceptului de „concediere colectivă”, fiind în contradicție flagrantă atât cu Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cât și cu prevederile acordului de concediere colectivă încheiat la data de 26.02.2008 între S.C. „X. România” SRL și reprezentanții societății, în cuprinsul căruia se menționează condițiile concrete privind concedierea colectivă a angajaților.

Compensațiile bănești urmează să fie achitate conform acordului încheiat la data de 26.02.2008, ca măsuri pentru atenuarea consecințelor concedierii și nu în baza contractului de prestări servicii.

5.2.2. În ceea ce privește obligarea recurentei la rambursarea către reclamantă a sumei de X lei cu titlu de TVA, se invocă excepția lipsei calității procesuale pasive, în raport de dispozițiile art.33 alin.(1) din O.G. nr.92/2003.

5.2.3. Cu privire la TVA în sumă de X lei cuprinsă în factura nr.X din 26.10.2008, instanța de fond, în mod corect, a apreciat că intimata-pârâtă nu are drept de deducere a TVA aferentă sumelor facturate în perioada octombrie 2008.

5.2.4. Cu privire la obligarea recurentei-pârâte la plata cheltuielilor de judecată în sumă de X lei, solicită aplicarea prevederilor art.274 alin.3 Cod procedură civilă.

, 6. Apărările formulate de intimata-redamantă S.C. „X” .X. la recursurile declarate în cauză.

Prin întâmpinare, intimata solicită respingerea recursurilor ca nefondate, având în vedere că salariile compensatorii acord ște salariaților, ca urmare a deciziei de dizolvare urmată de procedura de lichidare, sunt cheltuieli cu salariile și sunt incluse în echivalentul cheltuieli] or suportate de societate.

Serviciul a fost prestat în baza acordului privind concedierea colectivă și în mod corect operațiunile reprezentând salarii compensatorii în sfera operațiunilor au fost taxabile din punct de vedere al TVA.

ÎL Considerentele instanței de recurs.

1. Recursurile sunt fondate.

1.1. Este de necontestat că S.C. „X. România” SRL a emis facturile nr.X din 14.07.2008, nr.X din 19.08.2008 și nr.X din 15.09.2008.

La rubrica „descriere” din cuprinsul facturilor a fost înscrisă mențiunea „prestări de servicii, alocare 1640/ZZ/ZZZZ/X, salarii compensatorii pentru etapele 1, 2, 3 de lichidate SRO.

1.2. Instanța de fond a reținut în mod corect că facturile: sus arătate nu prezintă mențiunile obligatorii prevăzute de dispozițiile art 155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările

ulterioare, respectiv: denumirea serviciilor prestate, data la care au fost prestate, numărul și data contractului în *be.za* căruia s-au efectuat operațiunile, potrivit art.3 alin.(4) din Ordinul nr.9/2003 privind aplicarea prevederilor H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

1.3. în mod corect instanța de fond a corelat dispozițiile Deciziei nr.V din 15.01.2007 pronunțată de înalta Curte de Casație și Justiție în recursul în interesul legii privind interpretarea dispozițiilor art.21 alin.(4) și art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 și art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991 republicată cu jurisprudența Curții de la Luxemburg.

Astfel, în situația deducerii TVA, primează realitatea operațiunii prin analizarea documentelor justificative depuse de: societate și îndeplinirea condiției ca achiziționarea serviciilor efectiv prestate să fie în scopul operațiunilor sale taxabile.

1.4. Judecătorul fondului a enunțat însă principiile și reglementările existente în cazul deducerii TVA, însă nu a andizat în concret, la speță, îndeplinirea condițiilor.

Din actele dosarului nu rezultă existența niciunui document justificativ în ceea ce privește plata unor servicii suplimentare efectuate de prestator.

În ceea ce privește plata salariilor compensatorii oferite angajaților ca urmare a concedierii colective, se observă că perioada în care au avut loc concedierile a fost 31.08.2008 - 31.10.2008.

Nu există niciun document din care să reiasă împrejurarea plății salariilor compensatorii în luna iulie 2008, pentru a putea fi luată în considerare la deducerea TVA factura nr.X din 14.07.2008.

Statele de plată a salariilor pe lunile august, septembrie și octombrie 2008 nu cuprind mențiunea plății salariilor compensatorii, astfel încât nici pentru aceste perioade sumele pretins a fi achitate nu pot fi luate în calcul la deducerea TVA.

Mai mult, pentru luna octombrie 2008, reclamanta nici nu a pretins că ar fi plătit salarii compensatorii, facturile analizate în prezenta *cauză* fiind emise pentru lunile iulie - septembrie 2008.

1.5. Rezultă astfel că datele menționate în facturile nr.X, X și X nu pot fi coroborate cu actele depuse ulterior de reclamantă.

Reclamanta nu a făcut dovada cerută de dispozițiile art.145 alin. (2) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.k) din Codul fiscal, iar organele fiscale în mod legal nu au acordat societății drept de deducere pentru TVA în sumă totală de X lei.

2. Față de acestea, în drept, în temeiul Art.312 alin.(1) teza I Cod procedură civilă și art.20 alin.(3) din Legea Nr.554/2004, modificată și

completată, urmează a se admite recursurile pentru întrunire a motivului de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă și a se casa sentința recurată și a se respinge acțiunea reclamantei, ca neîntemeiați- .

3. în raport de soluția pronunțată, se apreciază că nu mai este necesară pronunțarea asupra motivelor de recurs subsidiare.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Admite recursurile declarate de Administrația Finanțelor Publice .X. și de Agenția Națională de Administrare Fisală împotriva Sentinței nr.230/CA din 28 aprilie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția contencios administrativ și fiscal.

Casează sentința atacată și respinge acțiunea formulai ă de societatea comercială reclamantă ca neîntemeiată. Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 3 februarie 2011.