

ROMANIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.X

Dosar nr.X/2011*

Ședința publică de la X 2015

Președinte:	Angelica X	- judecător
	Simona X	- judecător
	Gabriela X	- judecător
	Mariana X	- magistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile formulate de Direcția Generală Regională a Finanțelor X, prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice X și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr. X decembrie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a II – a civilă, contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică se prezintă intimata – reclamantă S.C. X S.R.L., prin administrator judiciar GD Reorganizare și Lichidare IPURL, reprezentată de avocat X, lipsind recurentele - pârâte Direcția Generală Regională a Finanțelor X, prin Administrația Județeană a Finanțelor X, și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatului cauzei de către magistratul asistent, arătând că recursurile sunt declarate și motivate în termenul prevăzut de lege, precum și faptul că sunt scutite de plata taxei judiciare de timbru.

Nemaifiind chestiuni prelabile de discutat, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul asupra cererilor de recurs.

Intimata – reclamantă, prin apărător, solicită respingerea recursurilor, ca nefondate, apreciind că sentința recurată este temeinică și legală.

Arată, în esență, că instanța de fond a reținut, în mod corect, caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate de societate, precum și faptul că plângerea administrativă a fost motivată. Solicită obligarea recurentelor la plata cheltuielilor de judecată.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Obiectul cauzei și procedura derulată în primul ciclu procesual

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a II – a civilă, contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. X S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de X și Direcția Generală a Finanțelor X (calitate preluată de Direcția Regională X reprezentată prin Administrația Județeană a Finanțelor X), a solicitat anularea Deciziei de soluționare a contestației nr.189/2011, precum și a deciziei de impunere nr.X2012 și a Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr.X.2010.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că a formulat plângere prealabilă împotriva Raportului de inspecție fiscală încheiat la X 2010 și a Deciziei de impunere nr.X octombrie 2010 la autoritatea emitentă a actelor, în soluționarea contestației sale fiind emisă Decizia nr.X mai 2011, în care sunt reținute aceleași concluzii cu cele cuprinse în actele administrativ fiscale de impunere suplimentară de plată.

Astfel, prin Decizia de nr.189 mai 2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală X, pe care o consideră nelegală, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit suplimentar; a fost respinsă ca nemotivată contestația pentru suma totală de X lei, reprezentând X lei impozit pe profit, X lei – taxă pe valoarea adăugată, X lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată pentru suma de X lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Reclamanta a invocat art.21 alin.4 lit. m din Codul fiscal, pct.48 din HG nr.44/2004 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.21 alin.1 și 2 lit. k) și l) din Codul Fiscal, considerând că față de aceste dispoziții, Raportul de inspecție fiscală din X.2010, Decizia de impunere nr.X.2010 și Decizia nr.189/09.05.2011, emisă pentru soluționarea contestației sunt neîntemeiate.

Analizând natura serviciilor aferente fiecărui contract în parte, reclamanta a concluzionat că acestea au fost necesare desfășurării activității societății, necesitatea acestor servicii fiind prevăzută în dispozițiile art.21 alin.(2) lit. k) și l) din Codul fiscal. Natura, volumul și complexitatea activității S.C. X S.R.L. au reprezentat premise care au determinat oportunitatea contractării acestor servicii, contribuabilul neputându-și lăsa activitatea în mâna unei singure persoane cu pregătire medie.

Constituirea unor departamente și angajarea unui responsabil pe anumite domenii s-au făcut din rațiuni practice, deoarece, pe de o parte, întreținerea anuală a acestor departamente ar fi fost mult mai scumpă, iar pe de altă parte, folosirea lor nu era necesară pe între parcursul unui an, ci doar pentru anumite proiecte.

Reclamanta a arătat că, pentru a avea caracter deductibil, o cheltuială trebuie să îndeplinească anumite condiții pe care le-a dovedit, respectiv: să rezulte din cuprinsul unui act scris (contract sau orice formă contractuală asimilată - în formularea pct. 48 din H.G. nr. 44/2004); să fie rezultatul unuia dintre serviciile prevăzute de art.21 din Codul fiscal; să fie efectiv prestate, sens în care legea prevede exemplificativ documentele justificative în temeiul cărora se consideră că furnizarea serviciului s-a realizat - rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate, documente pe care reclamanta le deține.

Orice alte condiții sau justificări aduse suplimentar celor indicate adaugă la lege, fiind rezultatul unei interpretări neconforme a prevederilor legale incidente.

Reclamanta a mai arătat că, prin menținerea actelor contestate, valoarea TVA va fi reținută de două ori la bugetul statului, ca și valoarea impozitului pe profit, odată prin plata de către firmele prestatoare, iar apoi, prin plata sumelor stabilite prin raportul fiscal.

Prin întâmpinare, pârâta Direcția Generală a Finanțelor X a invocat excepția inadmisibilității acțiunii pentru lipsa plângerii prealabile, iar pârâta Agenția Națională de X – Direcția Generală X a invocat excepția lipsei calității procesuale pasive pentru capătul de cerere ce vizează anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

Pe fond, cele două pârâte au solicitat respingerea acțiunii reclamantei ca neîntemeiată, susținând, în esență, aceeași concluzie ce vizează existența în organigrama societății a personalului responsabil cu activitățile prestate de către terți, situație ce face ca necesitatea serviciilor contractate și, implicit a cheltuielilor cu aceste servicii, să nu fie justificată, contractele nefiind încheiate pentru obținerea de venituri taxabile.

Prin sentința civilă nrX X februarie 2014, Curtea de Apel .X. a admis acțiunea și a dispus anularea Deciziei nr.X2011 emise de ANAF – Direcția Generală X și a Deciziei de impunere nr.X.10.2010 emise de DGFP X, precum și a raportului de inspecție fiscală nr.X.2010 a DGFP – SAF X, pârâtele fiind obligate la plata sumei de X lei cheltuieli de judecată către reclamantă.

Prin Decizia civilă nrX.12.2013, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursurile declarate de pârâtele Agenția Națională de Administrare

Fiscală și Direcția Generală X și a casat sentința atacată, cu trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe.

Pentru a pronunța această soluție, instanța supremă a reținut că, deși prima instanță a admis acțiunea în totalitate, nu a motivat soluția de anulare a actelor administrativ – fiscale pentru suma de X lei reprezentând: impozit pe profit – X lei, TVA – X lei, accesorii aferente TVA – X lei, analizând doar cheltuielile cu prestările de servicii.

Astfel, deși a reținut corect situația de fapt în raport de contractele nr.X ianuarie 2007, nr.X ianuarie 2008, nr.X 2007, nr. X 2008, nr.X2007 și X 2007, ținând cont atât de raportul de expertiză efectuat în cauză, de dispozițiile legale incidente, cât și de specificul activității desfășurate, nu a motivat în ce măsură contravaloarea serviciilor rezultate din contractul nr.X 2008, facturate prin factura nr.X/28 X 2008 emisă de SC X SRL sunt deductibile, având în vedere că organele fiscale au procedat la repunerea în perioadă a cheltuielilor respective în raport de art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003, motivat de faptul că lucrările de consultanță se desfășoară pe parcursul unui an, iar contractul a intrat în vigoare la data de 27 X 2008.

S-a considerat că, procedând astfel, instanța a încălcat dispozițiile art.261 pct.5 Cod procedură civilă, respectiv obligația de a demonstra în scris soluția pronunțată în ansamblul ei, arătând pentru ce a admis susținerile unei părți și le-a respins pe ale celeilalte, o obligație esențială, a cărei încălcare este sancționată cu nulitatea hotărârii, conform art.105 alin.2 Cod procedură civilă.

Instanța supremă a statuat că instanța de fond a analizat corect contractele încheiate de intimată cu S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X, inclusiv contractul încheiat cu SC X S.R.L., dar nu a analizat dacă organele fiscale au aplicat corect disp. art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 în raport de acest ultim contract și dacă suma de 10.417 lei, reprezentând în opinia organelor fiscale cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2008, era deductibilă.

Instanța de control judiciar a dispus ca, în rejudecare, să se analizeze dacă cheltuielile derivate din contractul nr.X din X 2008 menționate în factura nr. X/28 X 2008, emisă de S.C. X S.R.L., erau sau nu deductibile. De asemenea, s-a stabilit că se va analiza dacă suma de X lei, reprezentând impozit, TVA și accesoriile aferente a fost stabilită corect, cu atât mai mult cu cât organele fiscale au respins contestația pentru această sumă ca nemotivată, potrivit dispozițiilor art.X alin.(X din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct.X lit b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, iar instanța nu a arătat dacă dispozițiile legale menționate au fost aplicate corect,

urmând a fi suplimentat probatoriul pentru stabilirea concretă a întregii situații de fapt în scopul aplicării corecte a legii.

2. Hotărârea pronunțată în fond după casare

Prin sentința civilă nr.Xdin X 2014, Curtea de Apel .X. – Secția a II – a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins ca nefondate excepțiile inadmisibilității acțiunii și lipsei calității procesuale pasive a pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală și a admis acțiunea, a anulat Decizia nr. X 2011, emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală X, Decizia de impunere nr. X.2010, emisă de DGFP X - Activitatea de Inspecție Fiscală și Raportul de Inspecție fiscală din X.2010 și a obligat pârâtele la plata către reclamantă a sumei de X lei, cu titlu de cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut că reclamanta a urmat procedura administrativ - fiscală obligatorie prevăzută de art.205 și urm. Cod procedură fiscală, fiind emisă de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor Decizia de soluționare a contestației nr.189/2011, atacată în prezenta cauză, situație în care excepția invocată de Direcția Generală a Finanțelor X este neîntemeiată.

În ceea ce privește excepția lipsei calității procesuale pasive a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, instanța de fond a constatat că legitimarea procesuală a acestei instituții a fost justificată în cauză, având în vedere calitatea sa de emitent al Deciziei nr.X.2011, prin care s-a soluționat contestația administrativ - fiscală formulată de reclamantă și care constituie, potrivit art.218 alin.(2) Cod procedură fiscală, obiect al acțiunii în contencios administrativ.

Instanța de fond a considerat că susținerea pârâtei, privind invocarea excepției lipsei calității procesuale pasive doar în raport cu capetele de cerere 2 și 3, nu poate fi luată în considerare întrucât, față de obiectul acțiunii, nu există niciun dubiu cu privire la cadrul procesual stabilit de reclamantă, fiind evident că fiecare pârât a fost chemat în judecată exclusiv pentru actul administrativ pe care l-a emis. Prin urmare, în contextul dat, invocarea lipsei calității procesuale pasive pentru un act pe care pârâta ANAF nu l-a emis și pentru care nu a fost chemată în judecată nu poate constitui decât o exercitare cu exces de zel a drepturilor procesuale, excepția invocată fiind lipsită de orice substanță.

Pe fondul cauzei, Curtea de apel a reținut că prin Decizia de impunere nr.X0.2010, emisă de Direcția Generală a Finanțelor X – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală din X2010, s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de

X lei reprezentând: TVA - X lei, majorări de întârziere și dobânzi aferente TVA - X, impozit pe profit - X lei și dobânzi aferente impozitului pe profit - X lei.

Perioada supusă inspecției fiscale a fost X – 3X2010, iar sumele suplimentare de plată derivă din X contracte de prestări servicii încheiate de reclamantă cu alte societăți, după cum urmează:

1) contractul de prestări servicii nr.X. J/X.2007 încheiat cu SC X SRL, având ca obiect servicii de management calitate, management mediu, management SSM, verificare documentație eligibilitate, servicii de proiectare pentru construcții, precum și servicii de traducere și secretariat;

2) contractul de prestări servicii nr.X.2008 încheiat cu S.C. X S.R.L., având ca obiect servicii de management calitate, management mediu, management SSM, verificare documentație eligibilitate, servicii de proiectare pentru construcții, precum și servicii de traducere și secretariat;

3) contractul de prestări servicii nr.X.2007 încheiat cu S.C.X S.R.L. având ca obiect servicii de proiectare pentru construcții și instalații, antemăsurători, măsurători, întocmire documentații de eligibilitate în vederea participării la licitații, urmărirea producției;

4) contractul de prestări servicii nr.X.2008 încheiat cu S.C. X S.R.L. având ca obiect servicii de proiectare pentru construcții și instalații, antemăsurători, măsurători, întocmire documentații de eligibilitate în vederea participării la licitații, urmărirea producției;

5) contractul de prestări servicii nr.X.2007 încheiat cu S.C. X S.R.L. având ca obiect activități de consultanță și colaborare în elaborarea documentațiilor de ofertă pentru participare la licitații;

6) contractul de prestări servicii nr.4X.2007 încheiat cu S.C. X S.R.L. având ca obiect activități de consultanță și colaborare în elaborarea documentațiilor de ofertă pentru participare la licitații;

7) contractul de prestări servicii nr.X.2008 încheiat cu S.C. X S.R.L. având ca obiect lucrări de consultanță privind managementul construcțiilor și calitatea în construcții.

I. În ceea ce privește impozitul pe profit, în decizia de casare, Înalta Curtea de Casație și Justiție stabilit că prima instanță a reținut corect situația de fapt în raport de contractele nr.X 2007, nr.X2008, nr.X 2007, nr.X 2008, nr.X 2007 și X 2007, ținând cont atât de raportul de expertiză efectuat în cauză, de dispozițiile legale incidente, cât și de specificul activității desfășurate.

Față de dispozițiile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) și (4) din Codul fiscal și având în vedere înscrisurile depuse la dosarul cauzei, precum și concluziile raportului de expertiză efectuat la cererea reclamantei, instanța de fond a reținut că, în speță, contravaloarea serviciilor prestate de către terți

în favoarea reclamantei în baza contractelor menționate constituie cheltuieli deductibile, îndeplinind condițiile legale în acest sens, respectiv: sunt efectuate în baza unor contracte legal încheiate, care cuprind date referitoare la serviciile și activitățile prestate, termene de execuție, tarife percepute; prestarea serviciilor este dovedită cu facturi fiscale, rapoarte de activitate, contracte de management, planuri de management, iar necesitatea efectuării cheltuielilor este dată de specificul și complexitatea activităților desfășurate de reclamantă - activități de construcții clădiri, dar și de împrejurarea că astfel de servicii au fost impuse de participarea reclamantei la licitații, în sistemul de achiziții publice.

Reclamanta a justificat necesitatea cheltuielilor efectuate cu serviciile menționate astfel:

Urmare consultanței asigurate de S.C. X S.R.L (contract nr. X.01.2007), în cadrul S.C. X S.R.L. s-a implementat Sistemul de Management Integrat în documentația de licitații pentru achizițiile publice. Cheltuiala era strict necesară în vederea permiterii accesului reclamantei în sistemul achizițiilor publice de lucrări, fiind de aceea justificată și necesară în desfășurarea activității societății conform specificului și obiectului său de activitate.

Urmare a consultanței asigurate de S.C. InX S.R.L. prin contractele nr.X.2007 și nr.X.2007, s-a reușit adjudecarea și încheierea a două contracte de lucrări, specifice activității reclamantei. Urmare serviciilor prestate de S.C. X și S.C. X S.R.L. reclamanta a beneficiat de câștigarea unor licitații publice în domeniului său de activitate, a încheiat contracte și a beneficiat de servicii de urmărire a execuției și de decontare pentru lucrări de specialitate, pentru care nu avea departament (instalații electrice curenți slabi, etc.).

Potrivit concluziilor expertizei efectuate în cauză, activitățile prestate de terți în favoarea reclamantei au avut un scop economic, iar ponderea cheltuielilor aferente contractării acestor servicii se situează între 0,52% - 1,75% din totalul cheltuielilor înregistrate, având o marjă rezonabilă, serviciile conexe pentru participarea la licitații având drept scop contractarea lucrărilor de construcții ce sunt obiectul principal de activitate al reclamantei, lucrări ce sunt generatoare de venituri, în cauză fiind aplicabile și dispozițiile art. 9 pct.9 teza finală din H.G. nr.859/2002 conform căroră, pentru eligibilitatea acestor cheltuieli este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestator, termen de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor stabilite, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe perioada realizării obiectului contractului.

În ceea ce privește contractul de prestări servicii nr.X.2008 încheiat cu S.C. X S.R.L. având ca obiect lucrări de consultanță privind managementul construcțiilor și calitatea în construcții, Curtea de apel a reținut că organul fiscal nu a contestat caracterul deductibil al cheltuielii, ci a considerat că, față de perioada contractuală stabilită de părți, se impune repunerea în perioadă a cheltuielii în temeiul art.19 alin.1) din Codul fiscal.

Astfel, s-a considerat că valoarea contractului de X lei trebuia facturată în tranșe lunare, situație în care s-a procedat la retratarea ca deductibilă în anul 2008 a sumei de X lei (afereantă unei perioade de X luni) și ca nedeductibilă pentru anul respectiv a sumei de X lei (afereantă unei perioade de X luni).

Instanța de fond a considerat că, întrucât între părți nu s-a convenit o eșalonare a plăților în maniera reținută de organul fiscal, înregistrarea cheltuielii în baza facturii X.10.2008 s-a făcut în mod corect de către reclamantă pe anul 2008.

Chiar dacă părțile au stabilit o perioadă contractuală de 1 an, începând cu data încheierii contractului - 2X.2008, având în vedere obiectul contractului, precum și împrejurarea că acesta a fost executat în întregime la momentul emiterii facturii, fiind respectate disp. pct.48 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, instanța apreciază că este dovedit caracterul deductibil al cheltuielii pentru întreaga sumă facturată, așa încât repunerea în perioadă dispusă de organul fiscal este nelegală.

II. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată considerată de către organul fiscal ca fiind nedeductibilă, instanța de fond reținut că, în speță, analiza serviciilor prestate în favoarea reclamantei în temeiul contractelor precizate relevă faptul că serviciile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, respectiv au constituit servicii necesare desfășurării activității societății reclamante, conform obiectului de activitate al acesteia.

Având în vedere că soluția organului fiscal de stabilire a obligațiilor suplimentare de plată, atât în ceea ce privește impozitul pe profit cu accesoriile aferente, cât și pentru TVA considerată nedeductibilă cu accesoriile aferente, s-a întemeiat pe aceleași argumente, respectiv lipsa caracterului necesar al serviciilor prestate de terți pentru activitatea desfășurată de reclamantă, contestația administrativ – fiscală formulată de reclamantă a vizat aceleași aspecte, analizate în mod unitar, fără a se putea susține că aceasta nu și-a motivat contestația în referire la sumele reprezentând TVA și accesoriile aferente.

Curtea de apel a apreciat că respingerea ca nemotivată a contestației pentru sumele suplimentare menționate reprezintă o soluție excesiv de

formalistă, organul investit cu soluționarea contestației având posibilitatea de a solicita precizări reclamantei în situația în care considera că ar exista vreun dubiu cu privire la obiectul contestației.

Or, văzând că problema litigioasă a constituit-o exclusiv lipsa caracterului necesar al serviciilor prestate de terți în folosul reclamantei, acesta fiind avut în vedere de organul fiscal atât la considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor în vederea stabilirii impozitului pe profit, cât și pentru a aprecia că TVA aferentă acestor servicii nu poate fi dedusă întrucât serviciile nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, instanța de fond a considerat că organul de soluționare a contestației era ținut să se pronunțe asupra tuturor sumelor ce au fost contestate.

Prin Raportul de inspecție fiscală s-a reținut că pentru TVA în sumă de X lei aferentă facturilor emise de S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L. în perioada noiembrie X – Xt 2010 societatea nu a putut face dovada că serviciile facturate au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, iar pentru TVA în sumă de X lei aferentă facturilor emise de S.C. IX S.R.L. în luna X 2008 societatea nu a putut face dovada că serviciile facturate au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile deoarece S.C. X S.R.L. a prezentat confirmări de executare încheiate între cele două firme din care nu rezultă aportul S.C. X S.R.L. la elaborarea documentațiilor de ofertă menționate în acestea.

Astfel cum s-a precizat mai sus (la pct.I – Impozitul pe profit), reclamanta a făcut dovada că serviciile prestate de terți erau necesare pentru îndeplinirea obiectului său de activitate, fiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile, și a probat, de asemenea, realitatea operațiunilor, precum și deținerea de facturi emise conform legii.

În acest sens, instanța de fond a reținut că serviciile prestate de terțele societăți au fost necesare în vederea realizării obiectului de activitate al reclamantei – lucrări de construcție clădiri, ținând seama de specificul și complexitatea activităților desfășurate de aceasta, dar și de împrejurarea că astfel de servicii au fost impuse de participarea reclamantei la licitații, în sistemul achizițiilor publice. În ceea ce privește aportul S.C. X S.R.L. la elaborarea documentațiilor de ofertă, acesta este evidențiat în anexele la Confirmările de execuție din X.2008, privind contractele nr.X.2007 și nr.X12.2007.

Instanța de fond a apreciat că reclamanta beneficiază de dreptul de deducere a TVA, conform art.145 și 146 Cod fiscal, situație în care actele administrative sunt nelegale și în ceea ce privește TVA și accesoriile aferente acesteia.

3.Recursurile exercitate împotriva sentinței

Ambele pârâte au atacat cu recurs hotărârea Curții de Apel, criticând-o pentru motive pe care le-au încadrat în prevederile art. 304 pct. 9 și 304¹ Cod procedură civilă.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați, prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., a menționat, în motivarea recursului său, că soluția instanței de fond este criticată prin prisma faptului că, în mod eronat, cu privire la TVA, a anulat actele fiscale în condițiile în care prin pct. 2 din Decizia nr. X 2011, Agenția Națională de Administrare Fiscală a respins ca nemotivată contestația administrativă formulată de intimata – reclamantă pentru suma totală de X lei, compusă din X lei – impozit pe profit, X lei – TVA, 1X1 lei – accesorii aferente TVA.

Așa fiind, instanța de contencios administrativ și fiscal nu putea analiza legalitatea actelor fiscale, ci putea doar să oblige autoritatea competentă să soluționeze contestația pe fond, dacă era investită în acest sens.

Recurenta – pârâtă a mai arătat că instanța de fond a reținut obligația autorității fiscale de a se pronunța asupra tuturor sumelor contestate, în contradicție cu prevederile art. 213 alin. (1) Cod procedură fiscală, de vreme ce intimata – reclamantă și-a motivat în fapt și în drept contestația doar în ceea ce privește nelegalitatea stabilirii impozitului pe profit.

Cu privire la această din urmă obligație fiscală, recurenta – pârâtă a arătat că prestările de servicii, deși realizate, nu erau necesare pentru desfășurarea activității S.C. X S.R.L., care avea departamente cu personal specializat angajat și a înregistrat o dublă cheltuială pentru același tip de servicii.

Recurenta - pârâtă a criticat sentința și cu privire la obligarea sa la plata cheltuielilor de judecată, arătând că în speță nu erau întrunite condițiile art. 274 alin. (1) Cod procedură civilă, care impun, pe de o parte, existența unei culpe procesuale legate de atitudinea părții în cursul procesului (rea credință, comportare neglijentă, abuz de drept procesual) și, pe de altă parte, presupun existența unei hotărâri irevocabile prin care partea care solicită cheltuielile să fi câștigat procesul.

Agenția Națională de Administrare Fiscală și-a structurat recursul corespunzător categoriilor de debite fiscale supuse contestării, susținând, în esență, următoarele:

-Referitor la suma de X lei, compusă din impozit pe profit și accesorii (pct. 1 și 3 din decizia de soluționare a contestației administrative), a reluat starea de fapt fiscală reținută în actele contestate și a arătat că intimata – reclamantă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente din care să reiasă necesitatea efectuării de

către terți a serviciilor în scopul desfășurării activității, având în vedere că aceasta are organizate departamente care au personal specializat angajat, care a fost remunerat lunar pentru îndeplinirea obligațiilor și responsabilităților de serviciu din fișa postului și care sunt similare cu anumite faze contractuale decontabile lunar prevăzute prin anexa nr.1 la contractele încheiate cu prestatorii SCX SRL și SC UX SRL și nici nu a justificat contribuția efectivă la elaborarea documentației de ofertă pentru participare la licitații a prestatorului SC X SRL, iar accesoriile urmează principalul.

-Referitor la suma de 5X lei, pentru care contestația administrativă a fost respinsă ca nemotivată (pct. 2 din decizie), a rezumat apărările formulate în fața primei instanțe și a conchis că organul de soluționare a contestației nu a dat dovada de formalism, ci a soluționat contestația formulată de către intimata-reclamantă pe baza susținerilor acesteia și a actelor prezentate, cu respectarea dispozițiilor legale fiscale.

Un ultim motiv de recurs formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală vizează cheltuielile de judecată acordate de prima instanță, în privința cărora a susținut, pe de o parte, că nu sunt întrunite cerințele art. 274 alin. (1) Cod procedură civilă și, pe de altă parte, că sunt excesive, întrucât munca depusă de avocat nu justifică onorariul solicitat, cheltuielile privind angajarea unui apărător și cele privind administrarea probatoriului fiind cheltuieli obișnuite, ce nu se pot imputa părții adverse.

4. Apărările intimatei

Intimata – reclamantă a depus la dosar o întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursurilor și menținerea sentinței ca fiind legală și temeinică, arătând, în esență, că instanța de fond a interpretat în mod corect prevederile legale incidente în speță și probele administrate în cauză, rejudecând cauza în limitele și potrivit sensului deciziei de casare cu trimitere pronunțate în primul recurs.

În cuprinsul întâmpinării, intimata – reclamantă a răspuns detaliat, cu argumente punctuale, fiecăruia dintre motivele de recurs formulate de autoritățile fiscale, atât în ceea ce privește aspectele de drept procesual, cât și cele de drept fiscal material.

5. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor

Examinând cauza prin prisma motivelor invocate de cele două recurente – pârâte și a prevederilor art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursurile nu sunt fondate.

Așa cum rezultă din expunerea rezumativă cuprinsă la pct. 1 din prezenta decizie, intimata – reclamantă a investit instanța specializată, pe calea prevăzută în art. 218 alin. (2) Cod procedură fiscală, cu o acțiune

vizând anularea deciziei nr. 189/9 mai 2011, privind soluționarea contestației administrative formulate împotriva deciziei de impunere nr. 10119/26 octombrie 2010 și a raportului de inspecție fiscală nr. 0299329/25 octombrie 2010, emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin care în sarcina intimatului – reclamantului s-au stabilit obligații suplimentare în cuantum de 1.033.048 lei, compuse din TVA (384.721 lei), majorări de întârziere și dobânzi aferente TVA (144.901 lei), impozit pe profit (326.720 lei) și accesorii aferente impozitului pe profit (176.706 lei).

Prin decizia nr. X 2011, Agenția Națională de Administrare Fiscală a respins X, ca nefondată pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit și accesorii și ca nemotivată pentru suma de X, reprezentând TVA accesorii.

Casând cu trimitere spre rejudecare o primă sentință de admitere a acțiunii pronunțată de Curtea de Apel .X., prin decizia nr. X X 2013, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal a reținut în considerente următoarele:

-în ceea ce privește impozitul pe profit, instanța de fond a reținut corect situația de fapt în legătură cu X dintre cele X contracte de prestări servicii supuse verificărilor, dar nu a motivat în ce măsură cheltuielile aferente contractului nr. X mai 2008, încheiat cu S.C. X S.R.L. sunt deductibile în raport cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal (10.417 lei);

-cu privire la suma de X lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii , pentru care contestația administrativă a fost respinsă ca nemotivată, instanța de fond nu a analizat dacă autoritatea fiscală a aplicat corect prevederile art. X alin.(1) din Codul de procedură fiscală, coroborat cu dispozițiile pct.X lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2015;

-cu privire la aceleași obligații fiscale, este necesară stabilirea concretă a întregii situații de fapt, în scopul aplicării corecte a legii.

Instanța care a rejudecat cauza în fond după casare s-a conformat celor stabilite prin decizia de recurs, făcând aplicarea corectă a prevederilor art. 315 alin. (1) Cod procedură civilă, potrivit cărora, în caz de casare, hotărârile instanței de recurs asupra problemelor de drept dezlegate și asupra necesității unor probe sunt obligatorii pentru judecătorii fondului, iar soluția de respingere a excepțiilor inadmisibilității acțiunii și a lipsei calității procesuale pasive a pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală și de admitere în totalitate a acțiunii reclamantului S.C. X S.R.L. este împărtășită și de instanța de control judiciar.

Răspunzând punctual criticilor formulate în cele două cereri de recurs, pe care le va grupa în funcție de categoriile de debite fiscale supuse contestării judiciare, Înalta Curte reține următoarele.

În ceea ce privește impozitul pe profit și accesoriile acestuia, instanța de rejudecare a conchis în mod judicios, luând în considerare și concluziile suplimentului de expertiză efectuat în acea fază procesuală, urmare a celor dispuse prin decizia de casare, că sumele reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii contractate de intimata – reclamantă îndeplinesc toate condițiile de deductibilitate rezultate din prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Codul fiscal: *„sunt efectuate în baza unor contracte legal încheiate, care cuprind date referitoare la serviciile și activitățile prestate, termene de execuție, tarife percepute prestarea serviciilor este dovedită cu facturi fiscale, rapoarte de activitate, contracte de management, planuri de management, iar necesitatea efectuării cheltuielilor este dată de specificul și complexitatea activităților desfășurate de reclamantă - activități de construcții clădiri, dar și de împrejurarea că astfel de servicii au fost impuse de participarea reclamantei la licitații, în sistemul de achiziții publice”*.

Recurenta – pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală a susținut că soluția este greșită, în condițiile în care intimata – reclamantă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și pe parcursul căii administrative de atac documente din care să rezulte necesitatea și realitatea prestațiilor, dar acest motiv de recurs nu mai poate fi repus în discuție pentru că nu ține seama de dezlegarea dată în decizia de casare, în care s-a reținut stabilirea corectă a stării de fapt fiscale în raport cu contractele de prestări servicii nr. X 2007, nr. X2008, nr. X 2007, nr. 7X 2008, nr. X 2007 și nr. X 2007.

Referitor la contractul de prestări servicii nr. X 2008, încheiat cu S.C. X S.R.L. , instanța de rejudecare a analizat starea de fapt fiscală prin prisma prevederilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, conform cărora elementele luate în calcul pentru stabilirea profitului impozabil sunt circumscrise unui an fiscal, iar concluzia potrivit căreia executarea contractului a avut loc în cursul anului fiscal 2008 nu a fost combătută cu argumente consistente de autoritatea fiscală, care s-a limitat la preluarea formală a unei clauze contractuale potrivit căreia lucrările de consultanță ar fi urmat a se desfășura pe parcursul unui an de la data încheierii contractului.

În ceea ce privește debitele constând în TVA și accesoriile acesteia, ambele recurente au reclamat, în esență, încălcarea prevederilor art. 206 alin. 1 lit. c) și d) din Codul de procedură fiscală, care impun motivarea în fapt și în drept a contestației administrative și depășirea limitelor controlului judecătoresc prin examinarea pe fond a cauzei, în condițiile în care prin decizia de soluționare a contestației, aceasta a fost respinsă ca nemotivată, în

temeiul art. 216 alin. (1) Cod procedură fiscală, fără a se fi analizat aspectele de drept fiscal material.

Nici aceste critici nu sunt fondate, pentru că instanței de fond nu i se poate reproșa încălcarea sau aplicarea greșită a prevederilor legale menționate mai sus, de vreme ce, examinând conținutul contestației administrative în ansamblul său, a ajuns la concluzia corectă că argumentele referitoare la destinația, necesitatea și realitatea prestărilor de servicii vizează atât problema de drept a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, cât și condițiile exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Pornind de la conținutul normelor cuprinse în art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, referitor la deductibilitatea cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și art. 145 alin. (2) lit. a) Cod fiscal, privind deductibilitatea TVA aferente achizițiilor destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, precum și al normelor metodologice corespunzătoare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, este evident că necesitatea, realitatea, conținutul economic al unei tranzacții sunt analizate în coordonate similare atât în contextul deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil cât și în contextul deductibilității TVA.

În fine, ambele recurente au criticat sentința cu privire la cheltuielile de judecată la care au fost obligate, susținând că nu erau îndeplinite condițiile art. 274 alin. (1) Cod procedură civilă, potrivit căruia *„partea căzută în pretenții va fi obligată, la cerere, să plătească cheltuielile de judecată”*.

În speță, fundamentul culpei procesuale care dă dreptul părții adverse la cheltuieli rezidă în însăși emiterea unor acte administrative nelegale, infirmate în cadrul exercitării controlului judecătoresc de către instanța de contencios administrativ și fiscal, nefiind condiționat de atitudinea în cursul derulării procesului, așa cum susțin recurentele.

Pentru exercitarea abuzivă, cu rea credință, a drepturilor procesuale, legea oferă un alt remediu procesual, reglementat în art. 723 Cod procedură civilă [*„(1) Drepturile procedurale trebuie exercitate cu bună credință și potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege (2) Partea care folosește aceste drepturi în chip abuziv răspunde pentru pagubele pricinuite”*]

Cheltuielile de judecată pot fi cerute în orice fază a procesului, iar acordarea lor corespunzător stadiului procedurii nu este condiționată de parcurgerea tuturor gradelor de jurisdicție.

Suma de X lei, acordată cu titlu de cheltuieli de judecată, include taxa de timbru, onorariul de avocat, onorariul de expert și cheltuieli de deplasare pentru ambele cicluri procesuale derulate până la acel moment, astfel că Înalta Curte constată că nu există elemente pe baza cărora să se ajungă la

concluzia unui quantum excesiv, care să justifice reducerea onorariului de avocat în temeiul art. 274 alin. (3) Cod procedură civilă.

Având în vedere toate considerentele expuse, Înalta Curte va respinge recursurile declarate în temeiul art. 20 alin. (1) din Legea nr. 554/2004, ca nefondate, urmând ca, potrivit art. 274 alin. (1) Cod procedură civilă, recurentele – pârâte să fie obligate să suporte cheltuielile de judecată aferente recursului, constând în onorariul de avocat dovedit cu factura și ordinul de plată depuse în copii la filele X – X ale dosarului.

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

Respinge recursurile declarate de Direcția Generală Regională a Finanțelor X și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală dX împotriva sentinței civile nr. X 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondate.

Obligă pe recurentele Direcția Generală Regională a X și Agenția Națională de Administrare Fiscală la plata sumei de X lei, reprezentând cheltuieli de judecată, către intimata – reclamantă S.C. X S.R.L.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 12 iunie 2015.

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,

X