

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

Decizia nr.2355

Dosar nr. 4956/2/2010

Ședința publică de la 15 mai 2012

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

&&&

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. S.A. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr..X. din 15 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat recurenta-reclamantă S.C. .X. S.A. prin avocat .X., recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin consilierul juridic .X. și intimatele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală Regională IX .X. reprezentate de același consilier juridic.

Procedura completă.

După prezentarea referatului cauzei de către magistratul - asistent, nemaifiind alte cereri de formulat sau excepții de invocat, Curtea constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părților prezente pentru dezbaterea recursurilor declarate în cauză.

Recurenta-reclamantă prin avocat solicită admiterea recursului și modificarea sentinței recurate în sensul recunoașterii dreptului de deducere a TVA aferentă facturii fiscale nr..X./3.09.2007 emisă de S.C. .X. SRL.

Se arată că instanța de fond în mod greșit a refuzat deductibilitatea TVA cu argumentul că plata s-a efectuat în temeiul unei clauze de denunțare iar nu în temeiul unei clauze penale.

Se mai susține că regimul fiscal al sumei achitate prestatorului este același, indiferent de calificarea naturii acesteia din punct de vedere strict civil, cu atât mai mult cu cât plata efectuată poate fi ușor circumscrisă noțiunii de culpă.

Se arată că regimul fiscal al sumei în discuție se raportează exclusiv la prevederile legii fiscale, care trebuie interpretate și aplicate în mod restrictiv.

În ceea ce privește recursul declarat de recurenta-pârâtă A.N.A.F. se solicită respingerea acestuia ca nefondat.

Recurenta-pârâtă prin consilierul juridic solicită admiterea recursului său, modificarea în parte a sentinței atacate, în ceea ce privește TVA în suma de .X., lei aferentă facturilor fiscale emise de SC X SRL, TVA în sumă de .X., lei aferentă livrărilor intercomunitare de bunuri, precum și cu privire la majorările de întârziere aferente acestor sume, exonerarea reclamantei de la plata sumei de X reprezentând diferența dintre TVA de .X. Iei reținută în raportul de inspecție fiscală pentru factura .X./7.09.2006 și TVA de .X. lei înscrisă în această factură, precum și plata majorărilor de întârziere aferente acestor sume și obligarea pârâtei la plata sumei de X Iei cheltuieli de judecată și respingerea în tot a acțiunii ca nefondată.

În ceea ce privește recursul declarat de recurenta-reclamantă, consilierul juridic din partea recurentei-pârâte solicită respingerea acestuia ca nefondat.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1.Cadrul procesual

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X.- Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal la data de 03.06.2010, reclamanta SC .X. SA a solicitat în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală , A.N.A.F. - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, A.N.A.F. -Direcția

Generală de Soluționare a Contestațiilor, A.N.A.F. -Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală Regională IX .X. anularea în parte a Deciziei nr. X/04.12.2009 emisă de către ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin care s-a soluționat Contestația împotriva Deciziei de impunere nr. X/11.11.2008, cu consecința exonerării de la plata a sumei de .X. lei reprezentând: taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată; anularea parțială a deciziei de impunere nr. .X./11.11.2008 emisă de către A.N.A.F.-D.G.A.M.C; anularea parțială a concluziilor Raportului de inspecție fiscală nr. .X./11.11.2008 întocmit de ANAF-DGAMC-Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Regională IX .X. („Raportul de inspecție fiscală”), în sensul recunoașterii deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și obligarea intimatelor la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii s-a arătat că DGAMC - Serviciul de Inspecție Fiscală Regională IX .X. a procedat la efectuarea unei inspecții fiscale parțiale, având drept obiect controlul ulterior al rambursărilor TVA corespunzând perioadelor fiscale 01.01.2006 - 31.12.2007. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./11.11.2008 încheiat la finalul inspecției fiscale, s-au stabilit în sarcina reclamantei datorii în sumă de .X. lei, constând în taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, emițându-se decizia de impunere nr. .X./11.11.2008.

Împotriva deciziei de impunere nr. .X./11.11.2008 reclamanta a depus Contestația înregistrată la A.N.A.F. sub nr. .X./30.12.2008.

Prin decizia nr. X/04.12.2009, ANAF - Direcția Generală a Contestațiilor a admis parțial Contestația depusă dispunând: admiterea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând: .X. lei TVA stabilită suplimentar de plată și .X. lei majorări de întârziere aferente; desființarea parțială a deciziei de impunere nr. .X./11.11.2008 pentru suma de .X. lei, reprezentând: .X. lei TVA stabilită suplimentar de plată și .X. lei majorări de întârziere aferente, *„urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie”*; respingerea ca neîntemeiată a Contestației pentru

suma de .X. lei, din care: .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată și .X. lei reprezentând majorări aferente acestei sume.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă unor evenimente organizate în anii 2006 și 2007, reclamanta a precizat că în fiecare an organizează evenimentul de tip „Porțile deschise” („Open Days”) care reprezintă o tehnică de marketing având ca scop principal prezentarea societății în fața comunității alcătuită din mass-media, clienți, potențiali clienți, autoritățile locale, angajații și familiile acestora.

A mai arătat reclamanta că prin raportul de inspecție fiscală s-a considerat nedeductibilă suma de .X. lei compusă din sumele de: .X. lei; .X. lei și .X. lei reprezentând TVA aferentă acestor evenimente, apreciindu-se că acestea nu au legătură cu activitatea economică a societății, cu promovarea imaginii companiei și cu viziunea de marketing în general.

Reclamanta a precizat că, în fapt, TVA menționată în factura nr..X./07.09.2006 este .X. lei și nu .X. lei, diferența de X lei imputată suplimentar provenind din preluarea greșită a sumei în Anexa nr.19 la raportul de inspecție fiscală și că prin decizia de soluționare a contestației, ANAF nu s-a pronunțat deloc cu privire la suma de .X. lei.

Referitor la TVA aferentă facturilor emise de X în sumă de X lei, reclamanta a arătat că a înregistrat în anii 2006 și 2007 cheltuieli cu servicii de consultantă efectuate în baza Acordului de consultantă încheiat la 01.10.2004 și modificat ulterior prin acte adiționale.

Conform obiectului acestui acord, consultantul avea obligația de a furniza societății, la cerere, următoarele servicii: asistență și consultantă pe parcursul negocierilor cu clienții Societății și cu terți; consultantă și asistență pe parcursul identificării oportunităților de afaceri în România; asistență pe parcursul activităților de control, inclusiv în legătură cu planurile de operare și cu programele de dezvoltare; asistență în crearea propriilor strategii de afaceri.

Cu privire la argumentul ANAF că acest acord a fost valabil doar în perioada octombrie 2005-ianuarie 2006, reclamanta a menționat că atâta timp cât părțile se înțeleg cu privire la prestarea unor servicii, acestea fiind prestate de una din părți și acceptate de

cealaltă parte(reclamanta acceptând plata facturilor emise de X), nu se poate contesta existența contractului,

ANAF a apreciat că TVA nu este deductibilă întrucât serviciile nu ar fi fost prestate în fapt, iar documentele „timesheet” nu pot fi reținute ca documente probante în justificarea prestării efective a serviciilor de consultanță pentru că nu ar include o descriere „detaliată a serviciilor conform prevederilor contractuale”.

Sub acest aspect, reclamanta a precizat că din moment ce a acceptat timesheet-urile făcând plata facturilor, nu se poate spune că ele nu reflectă înțelegerea părților.

Cu privire la TVA aferentă unor bunuri și servicii necesare legate de personalul străin detașat, în sumă de X lei reclamanta a arătat că în perioada 2006-2007 a efectuat o serie de cheltuieli pentru personalul pus la dispoziție de către furnizori externi(denumit „expatriați”), în baza contractelor pe care le-a încheiat cu .X., X IT SRL, .X. și X SA(furnizori).

A invocat dispozițiile art. 4.1., art. 4.2 și art. 4.4. din aceste contracte susținând că este eronată interpretarea organelor de inspecție fiscală și a A.N.A.F. conform căreia prin art. 4.2., societatea suportă costurile salariale și eventualele costuri indirecte și efective înregistrate în România(cazare, masă, transport), toate sumele datorate în baza acestor contracte fiind facturate anual de furnizori.

Referitor la TVA aferentă facturii nr..X./ 03.09.2007 emisă de SC .X. SRL, reclamanta a precizat că în anul 2007, ca urmare a denunțării unilaterale a contractului încheiat cu SC .X. SRL conform art. II paragraf 2 din contract, a fost obligată să plătească acestei societăți o sumă egală cu onorariile pe care societatea ar fi trebuit să le plătească furnizorului în cauză, în cazul în care contractul nu ar fi încetat.

În data de 03.09.2007 SC .X. SRL a emis către .X. o factură în valoare de .X. lei, din care .X. lei TVA, reprezentând: .X. lei plus .X. lei TVA constând în daune-interese calculate ca echivalent al onorariilor ce ar fi fost percepute pentru perioada septembrie 2007 - iulie 2009, iar .X. lei plus X lei TVA reprezintă valoarea serviciilor prestate conform contractului în luna august 2007.

S-a mai arătat că organele de control au considerat suma de .X. lei reprezentând TVA drept nedeductibilă. ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a considerat că organele fiscale au procedat corect întrucât suma de .X. lei plus .X. lei TVA ar

fi aferente unor „servicii din perioada septembrie 2009-iulie 2009 [...] ce nu au mai fost prestate de către SC .X. SRL, urmare a rezilierii contractului, deci nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății” .

Reclamanta a apreciat că este o concluzie greșită, în speță fiind vorba de obligații rezultând dintr-o clauză penală conform art. 1066 și 1069 Cod civil.

Cu privire la suma de X lei reprezentând TVA aferent unei livrări intracomunitare de bunuri, reclamanta a arătat că a livrat în anul 2007 către clientul .X. din Italia bunuri în valoare de X euro pentru care a emis factura nr.X seria X din 17.01.2007 și a aplicat scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin.2 Cod fiscal, fiind vorba despre o livrare de bunuri în afara României, către o țară din Uniunea Europeană.

ANAF a decis menținerea măsurii dispuse de organele de control, constând în obligarea la colectarea TVA în sumă de X lei asupra operațiunii, întrucât nu a prezentat toate documentele prevăzute de lege pentru justificarea scutirii de TVA, respectiv cele prevăzute la art. 10 din OMFP nr.2222/2006 și anume nu a prezentat scrisoarea de trăsură CMR.

Reclamanta a apreciat că este nefondat și în contradicție cu legea argumentul pârâtei că singurul document care poate atesta un transport de bunuri din România în alt stat este scrisoarea de trăsură CMR.

Cu privire la majorările de întârziere, a arătat că organele de control le-au calculat începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data de 11.11.2008.

Reclamanta a considerat această metodă de calcul neconformă cu legea întrucât nu ia în considerare suma negativă de TVA pe care o are de recuperat și data la care aceasta a fost efectiv recuperată, invocând dispozițiile art. 120 din OG 92/2003 și apreciind că termenul de scadență pentru majorările de întârziere nu poate curge decât de la data la care societății i-au fost efectiv rambursate sumele stabilite suplimentar.

2. Hotărârea Curții de apel

Prin sentința nr..X. din 15 martie 2011, Curtea de Apel .X.-Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SA în contradictoriu cu

pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală, ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală Regională IX .X., a anulat în parte: Decizia nr.X/ 04.12.2009 emisă de ANAF - DGSC, Decizia de impunere nr..X./11.11.2008 emisă de ANAF - DGAMC și Raportul de inspecție fiscală nr..X./11,11.2008 întocmit de ANAF - DGAMC - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Regională IX .X., cu privire la următoarele sume : TVA în sumă de .X.,12 aferentă facturilor emise de SC X SRL; TVA în sumă de X lei aferentă cheltuielilor cu expatriații și TVA în sumă de .X., lei aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri, precum și cu privire la majorările de întârziere aferente acestor sume, a exonerat reclamanta de plata sumei de X lei reprezentând diferența dintre TVA de .X. lei reținută în Raportul de inspecție fiscală pentru factura .X./07.09.2006 și TVA de .X. lei înscrisă în această factură, precum și de plata majorărilor de întârziere aferente acestei sume și a respins, ca neîntemeiate, celelalte solicitări ale reclamantei; a admis în parte cererea reclamantei de acordare a cheltuielilor de judecată și a obligat pârâții la plata către reclamantă a sumei de X lei cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această hotărâre, Curtea a reținut în esență următoarele.

Referitor la TVA aferentă facturilor emise de SC X, în sumă de X lei, Curtea a reținut că reclamanta a încheiat la 01.10.2004 cu SC X SRL un Acord de consultantă în temeiul căruia această societate se angaja, în calitate de consultant, să furnizeze servicii de consultanță echipei manageriale a reclamantei.

Pentru a face dovada prestării efective a serviciilor de consultanță de către SC X SRL, reclamanta a depus la dosar mai multe înscrisuri și anume timesheet-uri pentru perioada decembrie 2005 - septembrie 2007.

Au mai fost depuse analize privind evoluția cererii de produse tubulare pe piața din România pentru lunile ianuarie 2006 și aprilie 2006, raportul de calitate pentru lunile octombrie 2006 și ianuarie 2007, studii privind situația procesului de aderare a României la Uniunea Europeană întocmite la datele de 28.03.2006 și 11.04.2006,

studiul privind impactul aderării României la Uniunea Europeană asupra .X. .X., întocmit la 04.10.2006.

Curtea a apreciat că aceste documente provenind de la consultant atestă prestarea serviciilor ce fac obiectul Acordului de consultanță, având caracter de documente justificative în baza cărora reclamantei să i se acorde drept de deducere a TVA aferentă facturilor emise de consultant, prestarea acestor servicii fiind făcută în scopul operațiunilor taxabile ale societății reclamante.

Cât privește susținerea ANAF că acordul și-a încetat de drept valabilitatea la 30.09.2005 întrucât a fost încheiat la 01.10.2004 pentru o perioadă de un an, iar cele 2 .X.-uri încheiate în perioada de valabilitate nu au modificat termenul de un an, s-a reținut că serviciile au fost prestate de consultant și ulterior datei de 30.09.2005, iar în condițiile în care reclamanta a acceptat la plată facturile emise pentru aceste servicii, s-a realizat acordul de voință al părților în sensul menținerii valabilității contractului și pe durata prestării serviciilor respective.

Cu privire la TVA menționată la pct. 6 din Decizia ANAF nr.X/2009, Curtea a apreciat că este deductibilă doar TVA menționată la pct. 6.1 (aferentă serviciilor de instalare și de mutare a expatriaților în și din România) și TVA menționată la pct.6.3(aferentă cheltuielilor cu chiria locuințelor puse la dispoziția expatriaților și chiria și utilitățile vicepreședintelui executiv) în sumă de X lei.

Referitor la aceste constatări, Curtea a apreciat că din dispozițiile art. 4.4 din contractele încheiate cu furnizorii, rezultă că reclamanta, în calitate de client, plătește costurile directe și cheltuielile survenite pe teritoriul României, legate de mandatarea mandatarilor, printre acestea numărându-se costurile legate de masă și cazare, închirierea imobilelor și cheltuielile aferente, transport, divertisment și orice alte cheltuieli rezonabile, acestea nefăcând parte din beneficiile de angajare ale mandatarilor (expatriaților) la care se referă art. 4.1 din contract.

S-a mai reținut că serviciile prestate de expatriați sunt utilizate de reclamantă în scopul desfășurării activității sale economice, în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel încât aceasta are dreptul să deducă TVA aferentă cheltuielilor anterior menționate, potrivit art. 145 alin. 3 lit. a din Codul fiscal (în forma în vigoare în perioada

01.01.2006 - 31.12.2006) și art. 145 alin.2 lit. a Cod fiscal în forma în vigoare de la 01.01.2007.

Referitor la durata mandatului vicepreședintelui executiv X, Curtea a constatat că au fost depuse la dosar Amendamentul nr.1 la Acordul încheiat între X. și reclamantă, datat 01.02.2006, conform căruia perioada de detașare a lui X este 01.08.2004 - 01.04.2009.

S-a constatat, așadar, că în perioada martie - mai 2007 când au fost identificate facturile de chirie și utilități pentru locuința acestuia, mandatul său era în vigoare.

Referitor la TVA aferentă unei livrări intracomunitare de bunuri, în sumă de X lei, Curtea a reținut că în anul 2007, reclamanta a emis factura de livrare marfă nr. X -X/17.01.2007 în sumă de X euro către clientul X Italia pentru care a aplicat dispozițiile art. 143 alin. 2 Cod fiscal, înregistrând-o în evidența contabilă ca operațiune scutită de TVA cu drept de deducere.

S-a mai reținut că art. 143 alin.2 lit. a Cod fiscal prevede că sunt scutite de la TVA livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, livrarea intracomunitară de bunuri fiind definită de art. 128 alin.g Cod fiscal ca fiind o livrare de bunuri în înțelesul alin. 1, care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

A mai reținut Curtea că alin. 3 al art. 143 prevede că prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin.1 și 2. Art. 10 alin.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 stabilește că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin.2 lit. a Cod fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat din Codul fiscal se justifică cu: factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin.5 Cod fiscal, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.

A reținut Curtea că organul de inspecție fiscală a constatat că reclamanta a prezentat doar factura însoțită de dispoziția de livrare, fără să depună documentele de transport rutier din România în alt stat membru, respectiv scrisoarea de trăsură CMR.

Cu privire la transportul bunurilor livrate de reclamantă s-a reținut că pentru livrarea bunurilor s-a folosit tipul de transport X (X cărauş) caracterizat prin faptul că vânzătorul își îndeplinește obligația de livrare în momentul în care a predat bunul pentru export, în grija cărauşului desemnat de cumpărător, la locul sau punctul convenit.

Aşadar, a apreciat instanța că în cazul acestui tip de transport, cumpărătorul este cel care desemnează cărauşul, transportatorul, ocupându-se de organizarea transportului, vânzătorul având doar obligația de a preda bunul transportatorului ales de cumpărător.

Or, a reținut instanța că în condițiile în care, în speță, cumpărătorul și nu vânzătorul a stabilit transportul și tipul de transport utilizat pentru livrarea bunurilor, nu i se poate impune acestuia încheierea unui contract de transport în conformitate cu Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), cumpărătorul având posibilitatea de a dispune cu privire la contractul pe care urmează să-l încheie pentru realizarea transportului bunurilor.

În concluzie a reținut Curtea că sunt aplicabile livrării intracomunitare de bunuri efectuată de reclamantă dispozițiile art. 14 alin.2 Cod fiscal, care reglementează scutirea de TVA, având în vedere că înscrisurile depuse la dosar atestă că bunurile au fost transportate din România în Italia.

3.Recursurile declarate în cauză

Împotriva sentinței pronunțată de Curtea de Apel .X. au declarat recurs S.C. .X. SA și Agenția Națională de Administrare Fiscală, ambele recurente invocând motivul de modificare prevăzut de art. 304 pct.9 Cod procedură civilă, în sensul că instanța de fond a interpretat și aplicat greșit prevederile legale incidente speței, pentru partea din hotărâre care le este defavorabilă.

3.1. Recursul declarat de către Agenția Națională de Administrare Fiscală

Această recurentă a formulat patru critici, corespunzătoare celor trei tipuri de debite vizate, precum și cheltuielilor de judecată, susținând, în esență, că:

3.1.1.TVA aferentă X în anii 2006 și 2007 nu este deductibilă.

Potrivit ANAF , organele de inspecție fiscală au reținut corect că reclamanta nu a justificat cu documente faptul că aceste

servicii au fost efectiv prestate de către prestator și în ce măsură sunt aferente operațiunilor sale taxabile. Instanța, consideră recurenta, nu a analizat în ce măsură documentele generice enumerate sumar de recurentă ar putea avea caracter justificativ;

3.1.2. TVA aferentă unor bunuri și servicii necesare legate de personalul străin detașat a fost admisă la deducere, fără nicio motivare.

În susținerea acestei critici, recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală arată că singura mențiune din considerente referitoare la suma de X lei se regăsește la pag.17 alin.4 din sentință, nefiind analizate înscrisurile depuse prin prisma art. 145 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 571/2003, în forma în vigoare la data respectivă.

3.1.3. Instanța de fond a ignorat lipsa documentelor care să ateste livrarea intracomunitară de bunuri.

La acest punct, recurenta susține că nu au fost avute în vedere dispozițiile art. 128 alin.(9) și art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003, reclamanta nefiind în măsură să facă dovada unor documente legal aprobate care să dovedească transportul mărfurilor.

3.1.4. Nu există temei legal pentru acordarea cheltuielilor de judecată, în condițiile în care reclamantei i s-a admis acțiunea numai pentru aproximativ 1/5 din totalul sumei contestate și nu s-a dovedit reaua credință a fiscoi. În plus, cheltuielile se cuvin numai părții care câștigă irevocabil procesul.

3.2. Recursul declarat de către SC .X. SA

Această recurentă a formulat un singur motiv de recurs care vizează încălcarea prevederilor art.126 alin.(1) și art. 137 din Codul fiscal, respectiv art. 1066 și 1069 din Codul civil (drept substanțial), în privința nerecunoașterii dreptului de deducere a TVA aferentă facturii fiscale nr..X./3.09.2007 emisă de SC .X. Co SRL.

În susținerea motivului enunțat, recurenta a arătat că suma achitată către partenerul contractual poate fi calificată fie clauză penală, fie preț al dreptului/posibilității de denunțare a contractului, exercitarea acestei din urmă opțiuni echivalând practic cu recunoașterea imposibilității/inoportunității executării contractului în condițiile inițial convenite, deci cu nerespectarea termenului contractual.

Indiferent de calificare, afirmă recurenta, nu se poate contesta că în ultimă instanță, scopul pentru care părțile au convenit plata unei sume de bani de către „denunțător” este acela de a penaliza fapta culpabilă a acestuia.

De asemenea, din interpretarea dispozițiilor art.137 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal și art. 126 alin.(1) coroborat cu art. 129 alin.(3) lit.c) din același cod, recurenta trage concluzia că nu îi poate fi refuzat dreptul de a deduce TVA, mai ales plecând de la premisa că autoritatea a colectat această sumă de la prestator.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor

Examinând sentința atacată, prin prisma criticilor formulate de recurente, dar și sub toate aspectele, în condițiile art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că este legală, soluția adoptată reflectând înțelegerea aprofundată a raporturilor juridice fiscale litigioase și aplicarea riguroasă a dispozițiilor normative la situația de fapt fiscală.

Ca urmare, având aceeași optică asupra cauzei, instanța de recurs își însușește în totalitate argumentele pe baza cărora curtea de apel a pronunțat soluția atacată.

Răspunzând punctual motivelor de recurs formulate, Înalta Curte reține următoarele:

1. Argumente de fapt și de drept relevante

În perioada 12 mai 2008 - 5 noiembrie 2008 la domiciliul fiscal al recurente-reclamante SC .X. S.A. s-a efectuat un control având ca obiect modul în care contribuabilul, care solicitase rambursarea soldului sumei negative a TVA în valoare totală de X lei, a respectat dispozițiile normative în materie de TVA cuprinse în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv în normele de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, în perioada de referință 1 ianuarie 2006 - 31 decembrie 2007.

Ca urmare, au fost emise actele administrativ fiscale prezentate la **pct.I.2** din această decizie, acțiunea judiciară vizând suma totală de .X. lei (TVA - .X. lei și majorări - .X. lei), reclamanta solicitând anularea parțială a pct. 1 din Decizia nr. X/4 decembrie 2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (prin care i se respinsese contestația pentru suma totală de X lei, din care TVA - .X. lei și majorări .X. lei).

Dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală a recurs la sentința în privința tuturor debitelor pentru care reclamanta a fost exonerată de plată, solicitând, practic, modificarea sentinței în sensul respingerii în întregime a acțiunii, SC .X. S.A. a înțeles să critice sentința numai în privința TVA aferente facturii fiscale emise de SC .X. SRL în cuantum de .X. lei, achiesând astfel al soluția pronunțată în celelalte privințe.

În aceste limite, instanța de recurs reține următoarele considerente care au condus-o la pronunțarea soluției de respingere a ambelor recursuri ca nefondate.

1.1.Referitor la TVA aferentă serviciilor de consultanță

La data de 1 octombrie 2004, recurenta-reclamantă a încheiat un Acord de Consultanță cu SC X SRL, ale cărui clauze au fost modificate ulterior, voința părților fiind consemnată în .X.-uri care vizează, în principal, contravaloarea serviciilor și durata contractului.

Organele fiscale nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă facturilor emise de partenerul contractual al recurente-reclamante în perioada 2006-2007, cu motivarea că nu s-a dovedit că serviciile au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile.

Potrivit art. 145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

La rândul său, art. 145 alin.(2) lit.a) din același act normativ dispune că:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

După cum corect a surprins judecătorul fondului, reproșurile fiscului vizează două aspecte, pe de o parte se susține că acordul și-a încetat efectele la împlinirea termenului de 1 an pentru care s-a încheiat (adică la data de 1 octombrie 2005), așa încât plățile

ulterioare nu au temei legal, iar, pe de altă parte, se afirmă că documentele prezentate nu justifică prestarea serviciilor prevăzute în contract.

Verificând înscrisurile administrate în cauză, Înalta Curte reține că nu există motive pentru a nu recunoaște caracter deductibil TVA în discuție.

Astfel, din actul denumit de părți .X. nr. 3, încheiat la data de 9 ianuarie 2006, rezultă cu claritate voința acestora de a prelungi efectele contractului inițial de la un an, la doi ani. Împrejurarea că, formal, acest nou acord de voință a intervenit după „expirarea” primului iar nu în interiorul termenului inițial de un an este nerelevantă, câtă vreme și după împlinirea termenului de un an, SC X SRL a continuat să presteze servicii de consultanță, iar recurenta-reclamantă a acceptat la plată facturile emise pentru aceste servicii, natura consensuală a raporturilor dintre părțile contractului de consultanță neimpunând îndeplinirea unor formalități suplimentare.

Cât privește „realitatea” serviciilor prestate, acestea au fost probate prin atașarea unei multitudini de documente, iar nu doar a timesheet-urilor la care se referă Agenția Națională de Administrare Fiscală, la filele 1767-1835 din dosarul de fond regăsindu-se analize, studii, rapoarte ș.a. a căror legătură cu operațiunile taxabile ale recurtei-reclamante nu poate fi contestată.

Este real că documentația justificativă a fost prezentată integral abia în etapa judiciară a litigiului, însă în virtutea principiului de plenitudine de competență de care beneficiază instanțele de contencios administrativ și fiscal, precum și a principiului adevărului judiciar, instanța de fond nu putea să facă abstracție de existența lor și să pronunțe o hotărâre care să nu reflecte realitatea operațiunilor juridice examinate.

1.2.Referitor la TVA aferentă unor bunuri și servicii

Potrivit ANAF, partea din hotărâre care privește TVA aferentă unor bunuri și servicii achiziționate pentru personalul străin („expatriat”) este nemotivată.

Verificând considerentele sentinței, Înalta Curte remarcă lipsa de obiectivitate a acestei susțineri, în condițiile în care argumentația referitoare la această problemă se întinde pe mai mult de două pagini.

Și sub aspect calitativ, raționamentul expus de judecătorul fondului este la adăpost de orice critică.

Astfel, din totalul cheltuielilor cu personalul străin, instanța de fond a considerat că se justifică acordarea dreptului de deducere a TVA în cuantum de X lei, motivându-și concluzia pe prevederile din contractele încheiate cu furnizorii .X., X SRL, .X. și X SA, respectiv pe dispozițiile art. 4.4. care stabileau că „*clientul va plăti costurile directe și cheltuielile survenite pe teritoriul României, legate de mandatarea mandatarilor în România*”, enumerarea tipurilor de cheltuieli nefiind limitativă. În mod justificat a fost înlăturată teza fiscolei care considera că aceste cheltuieli ar reprezenta „beneficii de angajare”, fiind incluse în tariful pe care societatea, în calitate de client îl plătea pentru serviciile prestate de mandatar, întrucât în contractul părților, art. 4.1., sunt reglementate „beneficiile de angajare” ca fiind costuri salariale sau cheltuieli suportate de către contractantul furnizor, direct sau indirect, în legătură cu încredințarea mandatarilor.

În raport de aceste distincții, în mod legal s-a reținut că facturile sunt emise doar pentru costurile de la art. 4.1 în timp ce costurile de la art.4.4. sunt suportate direct de client, fără a mai fi facturate către furnizori.

Și în ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor cu chiria locuințelor puse la dispoziția personalului străin, precum și cu chiria și utilitățile vicepreședintelui executiv, constatările fondului sunt la adăpost de orice critică și, de altfel, nici nu au fost combătute punctual în recurs.

Câtă vreme serviciile prestate de aceste persoane au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale recurente-reclamante, aceasta are dreptul să deducă TVA aferentă acestor cheltuieli, potrivit art. 145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal (pentru anul 2006), respectiv art. 145 alin.(2) lit.a) din același cod (pentru anul 2007).

Distinct de aceasta, în privința vicepreședintelui executiv s-a probat că perioada de detașare a acestuia a fost 1 august 2004 – 1 aprilie 2009 (filele 1839-1840, dosar fond), iar nu 1 august 2004 – 31 iulie 2006 cum au reținut organele fiscale, așa încât este legală deducerea TVA aferentă facturilor de chirie și utilități pentru locuința acestuia din perioada martie-mai 2007.

1.3. Referitor la TVA aferentă livrării intracomunitare de bunuri

În discuție este factura de livrare marfă nr. X-X/17.01.2007 în sumă de X euro, echivalentul sumei de X lei, către clientul .X. Italia, pe care recurenta-reclamantă a înregistrat-o în evidența contabilă ca operațiune scutită de TVA cu drept de deducere, potrivit art. 143 alin.(2) din Codul fiscal însă fiscalul a considerat că nu s-a făcut dovada transportului mărfii în alt stat și a procedat la aplicarea cotei de 19%, stabilind o TVA suplimentară de X lei.

Soluția fondului este, și la acest punct, legală.

Astfel, în esență, poziția recurente-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală se fundamentează pe dispozițiile art. 128 alin.(9) și art. 143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și pe dispozițiile art. 10 alin.(1) din Ordinul nr. 2222/2006, aplicabil în anul 2007.

Textele legale invocate au următorul cuprins:

Art. 128 alin.9 din Codul fiscal:

"Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora."

Potrivit art. 143 alin. (2) lit. a) din același act normativ:

"Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său".

Art. 10 alin.(1) din Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(2) lit. a)-i), art. 143 alin.2 și art. 144¹ din Codul fiscal dispune, la rândul său, că :

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare."

După cum bine a observat prima instanță, dispozițiile normative citate nu reclamă un anumit tip de document,

respectiv scrisoarea de trăsură CMR, părțile fiind libere să aleagă orice modalitate de transport, esențial fiind însă să se probeze că marfa nu a fost livrată doar scriptic, ci a fost efectiv deplasată în interiorul Uniunii Europene.

Or, o astfel de dovadă s-a făcut, la dosar fiind depus(fila 1851) un înscris care atestă că, potrivit condițiilor .X., partenerul italian a utilizat pentru transport serviciile unei alte firme italiene, fiind indicate avizul de expediție și factura aferente, tranzacția fiind contabilizată în Italia ca fiind o achiziție intraeuropeană de bunuri.

De altfel, în același sens este și jurisprudența europeană, relevantă, de exemplu de decizia pronunțată în cauza C-409/04, în care Curtea Europeană de Justiție a stabilit că *„scutirea de taxă pe valoare adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare”*.

1.4.Referitor la cheltuielile de judecată

Prima instanță, în temeiul art. 276 Cod procedură civilă, având în vedere admiterea în parte a acțiunii, a redus cheltuielile de judecată la suma de X lei.

Sușinerile ANAF, în sensul că nefăcându-se dovada relei sale credințe ori a existenței unei hotărâri irevocabile, solicitarea privind cheltuielile de judecată ar fi trebuit să fie respinsă sunt lipsite de orice bază legală.

Fundamentul acordării cheltuielilor de judecată îl reprezintă, potrivit dispozițiilor art. 274 Cod procedură civilă, culpa procesuală, iar nu reaua credință, care antrenează alte consecințe procesuale.

Or, în cauza de față, Agenția Națională de Administrare Fiscală nu poate exclude culpa sa procesuală.

Condiția existenței unei hotărâri irevocabile excede dispozițiilor art. 274 și 276 din Codul de procedură civilă. Evident, cheltuielile de judecată acordate în primă instanță se „definitivează” prin păstrarea soluției, ceea ce este și cazul în speță, însă impunerea condiției indicate de recurenta ANAF este în afara reglementării actuale.

Cât privește măsura în care cheltuielile de judecată au fost reduse, Înalta Curte remarcă, pe de o parte, inexactitatea afirmației recurente-pârâte în sensul că acțiunea s-a admis doar în proporție de 1/5, în realitate proporția fiind de aprox. 1/3 și, pe de altă parte, împrejurarea că dispoziția legală - art. 276 Cod procedură civilă, lasă la aprecierea instanței de judecată stabilirea cuantumului cheltuielilor de judecată în această situație, neexistând obligația de a fi stabilite matematic în același procent cu cel în care partea adversă a triumfat.

Prin urmare, raportat la cuantumul total al cheltuielilor de judecată, Înalta Curte apreciază că suma de X lei, stabilită de judecătorul fondului este rezonabilă, fiind în acord cu valoarea și complexitatea pricinii, cât și cu calitatea și volumul muncii depuse de avocat, care a reprezentat partea atât în etapa administrativă, cât și în cea judiciară a litigiului.

1.5. Referitor la recursul declarat de S.C. .X. S.A.

Recursul reclamantei vizează o singură problemă de drept: calificarea operațiunii juridice reflectată în factura fiscală nr. .X./3.09.2007 emisă de SC .X. SRL în valoare de .X. lei, din care .X. lei TVA, considerată nedeductibilă atât de organele fiscale, cât și de către prima instanță.

Din punctul de vedere al recurente S.C. .X. S.A. , exprimat în acțiunea judiciară, suma facturată reprezintă, de fapt, suma datorată pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale față de SC .X. SRL, având natura unei clauze penale și, în plus, nici nu ar fi trebuit inclusă de partenerul său contractual în baza de impozitare a TVA întrucât s-ar încadra în prevederile art. 137 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal.

În motivarea recursului său, S.C. .X. S.A. își nuanțează poziția anterioară, arătând că exercitarea opțiunii de denunțare echivalează practic cu recunoașterea inoportunității continuării contractului, deci cu nerespectarea termenului contractual, intrând în sfera culpei contractuale.

Această situație a fost generată de terminologia juridică improprie în care a fost redactată convenția părților, dar și de evidența contabilă în care operațiunea în discuție a fost înregistrată ca „prestări servicii”.

Detaliind, Înalta Curte reține că potrivit art. II - Termenii contractului, din contractul de consultanță în management pe care recurenta-reclamantă l-a încheiat cu .X. Co SRL:

„Data intrării în vigoare a acestui Contract va fi 1 februarie 2005 și va fi valabil până în 1 august 2009 ("Termenul").

Începând cu 1 februarie 2007, orice parte va avea dreptul să rezilieze acest Contract înainte, dacă va plăti X o sumă echivalentă cu Tariful pentru Servicii (așa cum este definit mai jos) pe care Tubco l-ar fi primit pentru restul duratei neexpire stipulate în acest Articol II.”

Clauza de la alineatul al doilea a fost corect calificată de prima instanță drept o clauză de denunțare unilaterală a contractului, dispozițiile art. 1066 și 1069 din Codul civil nefiind aplicabile, câtă vreme scopul clauzei penale este cel al garantării executării obligației și presupune, în toate cazurile, culpa debitorului obligației.

Or, în speță, recurenta-reclamantă și-a exercitat dreptul de a denunța unilateral contractul, independent de orice culpă a partenerului său contractual.

Așa fiind, în mod corect a reținut curtea de apel că suma înscrisă în factură reprezintă contravaloarea serviciilor de consultanță facturate potrivit contractului pentru perioada rămasă, respectiv august 2007 - iulie 2009, iar nu suma datorată pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale și, cum serviciile respective nu au mai fost prestate ca efect al denunțării unilaterale a contractului, nefiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale recurente-reclamante potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu se poate recunoaște dreptul de deducere pentru TVA aferentă.

Nici argumentul referitor la includerea eronată a „valorii rămase neachitate din onorariul total stabilit la început de cele două părți” - cum indică societatea, în baza de impozitare a TVA,cu trimitere la prevederile art. 137 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, nu poate fi primit, câtă vreme, cum s-a arătat, suma respectivă s-a plătit cu un alt titlu, neîncadrându-se în ipotezele precizate în dispoziția normativă.

Ca urmare, Înalta Curte consideră că nu există elemente consistente apte să conducă la concluzia că organele fiscale și-ar fi exercitat abuziv dreptul de apreciere asupra stării de fapt fiscale, drept pe care îl au în virtutea art. 6 din Codul de

procedură fiscală, soluția administrativă fiind în mod justificat confirmată de prima instanță.

2. Temeiul legal al soluției instanței de recurs

Pentru considerentele expuse, în temeiul art. 312 alin.(1) din Codul de procedură civilă și art. 20 alin.(1) din Legea nr. 554/2004, se vor respinge ambele recursuri, ca nefondate.

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

Respinge recursurile declarate de S.C. .X. S.A. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței nr..X. din 15 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 15 mai 2012.

Judecător,

X

Judecător,

X

Judecător,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X