

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Decizia nr. 1479 Dosar :: r. 8777/2/2006

Ședința publică de la 18

martie 2009

Președinte: Z	-judecător
Z	-judecător
Z	-judecător
Z	-majîistrat asistent

S-a luat în examinare recursul declarat de SC Z SRL împotriva Sentinței Civile nr 1203 din 15 aprilie 2008 a Curții de Apel București - Secția : VUI-a Contencios Administrativ și Fiscal și a încheierii din 8 februarie 2007 a aceleași instanțe.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, s-au prezentat recurenta - reclamantă SC Z SRL, reprezentată de avocatul Z și intimatele -pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic Z, respectiv Direcția Generala a Finanțelor Publice a Municipiului București, prin consilierul juridic Z.

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că intimata - pârâtă Direcția Generala a Finanțelor Publice a Municipiului București a depus, prin serviciul registratură, întâmpinare, necomunicată.

Se înmânează câte un exemplar al întâmpinării părților prezente, reprezentanții părților arătând că nu solicită acordarea unui nou termen de judecată pentru a lua la cunoștință de cuprinsul acesteia.

Înalta Curte constată cauza în stare ce judecată și acordă cuvântul părților prezente în raport cu recursul declarat.

Recurenta - reclamantă SC Z SRL, reprezentată de avocatul Z, solicită, cu referire la motivele scrise depuse la dosar, admiterea recursului declarat și în principal casarea sentinței atacate cu trimiterea cauzei spre rejudecare în vederea efectuării unei expertize contabile.

În subsidiar se solicită modificarea sentinței atacate și admiterea acțiunii așa cum aceasta a fost formulată.

Avocatul Z apreciază că prima instanță nu a motivat hotărârea pronunțată ci a procedat la preluarea unor argumente fără a face o analiză asupra probatoriului administrat.

Prima instanță a apreciat că facturile depuse *dv.* reclamantă la dosarul

cauzei privind cheltuielile aferente celor ti ei persoane fizice nerezidente nu pot fi reținute ca având valoare ustificativă, nefiind descris serviciul prestat de către persoanele în speță.

Relativ la aceste facturi, organele de control au considerat că serviciile prestate sunt nedeductibile motivat de faptul că persoanele nu ar fi fost prezente în țară, fapt demonstrat și de o adresă a Poliției de Frontieră.

Societatea a combătut aceste afirmații prin depunerea copiilor de pe pașapoarte și a actelor întocmite de către aceste persoane în țară, demonstrând, prin compararea actelor de identitate, că adresa Poliției de Frontieră conținea erori sub aspectul identificării persoanelor respective și sub aspectul cetățeniei lor.

Totodată instanța a reținut că din facturile emise de către societate recurentă către Z - Sucursala București nu rezultă adaosul de 2% practicat în relația cu antreprenorul general, în condițiile în care determinarea marjei de profit în relația dintre societara recurenta și antreprenorul general a constituit unul din obiectiv ale solicitate pentru expertiza contabilă, obiectiv respins prin îrcheierea de ședință din Z.

Așadar, deși prima instanță nu a dat posibilitatea demonstrării acestor aspecte, prin hotărâre; atacată se reține practic că societatea nu a demonstrat susținerile sale.

Instanța nu a exercitat controlul de legalitate, rezumându-se la a prelua constatările organelor intimatei și motivația cuprinsă în decizia de soluționare a contestației.

În ce privește sumele aferente personnelor nerezidente instanța nu s-a pronunțat asupra probelor constând în copii de pe pașapoarte purtând vize de intrare în țară a persoanelor în discuție și nu a analizat adresa Poliției de Frontieră în comparație cu actele de identitate, analiză ce ar fi condus la descoperirea faptului că persoanele nu au fost identificate corect în funcție de nume, cetățenie și țară de origine.

În concluzie, prima instanță a respins în n.od greșit proba cu o noua adresă la Poliția de Frontieră, obiectivul expertizei contabile privind refacturarea serviciilor cu o marjă de profit de 2% către antreprenorul general și obiectivul expertizei contabile privind identificarea modului de lucru ulterior anului 2001 în baza aceluiași contracte.

Având cuvântul, intimata - pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic Z, solicită respingerea recursului declarat și menținerea ca temeinică și legală a sentinței atacate, cu referire la apărările invocate prin întâmpinarea depusă la dosarul cauzei.

Apreciază reprezentatul intimatei că nu se impune casarea sentinței,

Întrucât în cauză s-a efectuat o expertiză contabilă, iar faptul că instanța nu a ținut cont de concluziile expertului nu înseamnă că ar fi necesară o altă expertiză.

Prevederile invocate ca fiind incidente nu comportă interpretare, iar pentru a fi considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile reprezentând servicii prestate de persoane fizice nerezidente pentru activități de management, consultanță/ asistentă sau alte prestări de servicii, trebuie să îndeplinească cumulativ anumite condiții, așa cum acestea sunt impuse prin HG nr. 44/2004.

Intimata pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, prin consilierul juridic Cristina Vasile, solicită de asemenea respingerea recursului declarat și menținerea ca temeinică și legală a hotărârii atacate, cu referire la apărările invocate prin întâmpinarea depusă la dosarul cauzei.

Apreciază reprezentantul intimatului că hotărârea atacată este corect motivată, iar recurentul nu a indicat motive străine de cauză ce ar fi fost reținute de primă instanță.

De asemenea recurentul nu a prezentat documente care să facă dovada îndeplinirii condițiilor prevăzute de lege pentru ca aceste cheltuieli să fie considerate deductibile.

CURTEA

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele: Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apoi București -Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, reclamanta SC Z SRL a solicitat, în contradictoriu cu pârâtii Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, pronunțarea unei hotărâri prin care să se dispună anularea în parte a Deciziei nr. Z din Z a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a raportului de inspecție fiscală nr. Z din Z și a deciziei de impunere nr. Z din Z emise de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul ANAF.

În concret, s-a solicitat să se constate că suma totală de Z lei, reprezentând Z lei debit principal cu titlu de impozit pe profit plus majorări de întârziere și venalități de întârziere, a fost stabilită ca datorată în mod nelegal.

S-a solicitat totodată obligarea la restituirea sumei de Z lei, sumă

de achitat de reclamantă ca urmare a începerii procedurii de executare silită, constituită din suma totală contestată de Z lei și suma de Z lei, reprezentând majorări calculate de la data emiterii decizi* i și până la plata efectivă a acestora de societate.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că, urmare a unui control fiscal de fond, au fost încheiate un raport fiscal și decizia de impunere nr. Z din Z, prin care s-au stabilit în sarcina societății anumite obligații suplimentare de plată în sumă totală de Z lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

Reclamanta a contestat în parte aceste sume potrivit art. 176 și 177 din OG nr. 92/2003, iar prin Decizia nr. Z din Z a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-au dispus următoarele :

- la pct. 1 s-a respins ca neîntemeiată contestația reclamantei pentru suma totală de Z lei reprezentând impozit pe profit în sumă de Z lei, dobânzi și penalități de întârziere aferente;

- la pct. 2 s-a desființat decizia de impunere pentru suma totală de Z lei, reprezentând Z le. TVA, dobânzi și penalități de întârziere.

Reclamanta a contestat legalitatea deciziei administrative de soluționare a contestației privind primul punct: al deciziei având ca obiect suma totală de Z lei, invocând pe fond două motive de nelegalitate și netemeinicie.

În ce privește suma reprezentând cheltuieli cu prestări servicii nerezidenți, care a fost apreciată ca o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit pe anul 2001, reclamanta a susținut că a fost inclusă în mod corect ca parte componentă a lucrărilor subantreprenoriale realizate de societate în această calitate.

Suma reprezintă contravaloarea a Z USD, facturată de X pentru serviciile prestate de personalul deplasat la reclamantă în baza contractului de prestări servicii din 1 decembrie 2000.

Al doilea motiv de nelegalitate privește suma reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de persoane fizice nerezidente, reclamanta integrând această sumă ca fiind o cheltuială deductibilă.

A opinat reclamanta că în mod greșit s-a apreciat că aceste servicii nu au fost prestate efectiv, urmare a unei adrese emise de Inspectoratul General al Poliției de Frontieră prin care nu se confirmă prezenta persoanelor pe teritoriul României în perioada pentru care au fost

înregistrate cheltuieli cu serviciile j acturate.

În ședința publică din 8 februarie 2007, prirra instanța a respins motivat excepția lipsei calității procesuale paifive invocată de pârâta DGFPMB și a admis probele solicitate de reclamantă cu obiectivele încuviințate, filele Z din dosarul de fond.

Prin Sentința Civilă nr. 1203 din 15 aprilie 200t- a Curții de Apoi București - Secția a VIII a de Contencios Administrativ și Fiscal, acțiunea formulată a fost respinsă ca neîntemeiată.

S-a reținut că expertiza tehnică efectuată în cauză a concluzionat, pe obiectivele încuviințate, că societatea reclamantă are pierdere de Z lei, indiferent dică se ia în considerare sau nu suma de Z dolari. Totodată, expertul a apreciat că din actele puse la dispoziție de către reclamantă în ce privește persoanele fizice, rezultă prestarea efectivă a serviciilor plătite, existând corespondență pe linie profesionale, semnată de societate.

Prima instanță a apreciat că obiecțiunile părților la raportul de expertiză reprezintă apărări de fond.

S-a reținut că suma de Z lei a fost constatată în mod corect ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal, în speță fiind aplicabile prevederile art. 4 alin. 6 lit.r din lin OUG nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr. 70/1994, potrivit cărora sunt nedeductibile cheltuielile cu serviciile facturate de persoanele juridice nerezidente, care determină pierdere și nu se regăsesc în costul complet al lucrărilor realizate.

A constatat prima instanță că din facturile emise de reclamantă către Z -Sucursala București, în calitate de subantreprenor ^referitoare la suma de Z lei contravaloarea a Z JSD facturată de Z pentru serviciile prestate de personalul deplasat în România) nu rezultă adaosul de 2% cu care s-a refacturat această suria.

Totodată, reclamanta nu a prezentat o ar ecalculație de cost în care să fie inclusă și suma reprezentând valoarea serviciilor factura te, iar diferența negativă care deterr lină pierderea în exploatare nu a fost justificată pe bază de situații de lucrări aferente recepțiilor finale sau parțiale.

Prima instanță nu a reținut sub acest fspect raportul de expertiză, întrucât acesta evidențiază numai faptul că reclamanta a înregistrat pierdere, fapt necontestat, și a apreciat că suma nu este deductibilă deoarece nu au fost emise facturi fiscale, ca documente justificative în sensul legii contciDilitătri în conturi separate, conform recepțiilor finale sau parțiale în sensul că suma de Z lei să fie aferentă serviciilor prestate de

persoana juridică nerezidentă și să se regăsească în costul complet al lucrărilor efectuate.

În ce privește situația persoanelor rierezidente, prima instanță a reținut că facturile depuse de rec], iman ta la dosarul cauzei și față de care s-a pronunțat și raportul de expertiză, nu au fost depuse în faza administrativă a soluționării contestației.

S-a mai apreciat că aceste facturi nu pot fi reținute ca având valoare justificativă, deoarece nu cuprind descrierea serviciul prestat.

Prima instanță a mai reținut că majorări < î și penalitățile de întârziere reținute ca datorate în sarcina reclamantei sunt legal imputate ca accesorii ale debitului principal, în baza principiului „Accesorii urmează principalul”.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs SC Z SRL, criticând soluția pronunțată prin prisma motivelor prevăzute de art. 304 pct. 7 și pct. 9 și art. 304¹ din Codul de Procedură Civilă.

În sprijinul motivului prevăzut de art. 301 pct. 7 din Codul de Procedură Civilă, recurenta a susținut că prima instanță nu a analizat în nici un mod susținerile sale, argumentele de text invocate și probele administrate în cadrul dosarului.

Referitor la deductibilitatea facturii emise de către Z, prima instanță nu a analizat în nici un fel susținerile privind necesitatea îndeplinirii în mod cumulativ a două condiții pentru ca o cheltuială de acest gen să fie considerată nedeductibilă. Astfel, deși instanța citează dispozițiile legale aplicabile, respectiv art. 4 alin. 6 lit r din OUG nr. 217/1999, aceasta nu motivează în niciun fel modul de aplicare al prevederilor în speță.

De asemenea, nu este temeinică motivarea înși antei în ce privește cheltuielile aferente celor Z persoane fizice nerezidente, întrucât organele de control au considerat nedeductibile serviciile motivat de faptul că persoanele nu ar fi fost în țară.

Instanța de fond a luat în considerare un aspect care nu a fost invocat de nimeni în cadrul dosarului și nici în cadrul întocmirii actelor contestate, și anume că facturile în speță nu descriu serviciul prestat.

În raport cu motivele prevăzute de art. 304 pct^{Cl} și art. 304¹ din Codul de Procedură Civilă, recurenta arată că prima instanță a reținut faptul că din facturile emise de către societate către Z Sucursala Z, nu rezultă adaosul de 2% practicat în relația cu Antreprenorul general.

Or, determinarea marjei de profit în relația dintre societatea recurentă și antreprenorul general a constituit unul din obiectivele solicitate pentru expertiza contabilă, obiectiv respins prin încheierea de

ședință din 8 februarie 2007.

Apreciază recurenta că prima instanța nu s-a pronunțat asupra probelor constând în copii de pe pașapoarte purtând vize de intrare în țară a persoanelor în discuție și nu a analizat adresa Poliției de Frontieră în comparație cu actele de identitate.

Totodată, instanța a procedat în mod greșit respingând proba cu o noua adresă la Politia de Frontieră, obiectivul expertizei contabile privind refacturarea serviciilor cu o marjă de profit de 2% către antreprenorul general și obiectivul expertizei contabile privind identificarea modului de lucru ulterior anului 2001 în baza aceluiași contracte.

Înalta Curte de Casație și Justiție/ analizând motivele invocate în raport cu sentința atacată, materialul probator și dispozițiile legale incidente în cauză/ constată nefondat recursul declarat pentru considerentele ce urmează:

Prevederea art. 304 pct. 7 din Codul de Procedură Civilă consacră ipoteze diferite ale aceluiași motiv do recurs, și anume nemotivarea hotărârii.

Ne aflăm în situația prevăzută de textul ele lege sus amintit dacă:

- există contradicție între considerente și dispozitiv;
- există contradicție între considerente, în sensul că din unele rezultă netemenicia acțiunii, iar din altele faptul că aceasta este întemeiată;
- lipsește motivarea soluției sau aceasta este superficială ori cuprinde considerente care nu au legătură cu pricina în care a fost pronunțată soluția respectivă.

Judecătorul are obligația de a motiva soluția dată fiecărui capăt de cerere, iar nu aceea de a răspunde tuturor argumentelor invocate de părți în susținerea acestor capete de cerere.

De asemenea, jurisprudența CEDO a statuat, în aplicarea art. 6 par. 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului că acest articol " obligă tribunalele să-și motiveze deciziile, dar nu se poate cere să se dea un răspuns detaliat la fiecare argument/"(Hotărârea din 9 decembrie 1994 în cazul "Uiz Torija contra Spaniei, seria A nr. 303-A/ Camera Curții Europene a Drepturilor Omului, V. Berger, Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, ediția a 5-a, Institutul Român pentru Drepturile Omului, p.241)

Se constată că în cauza de față nu se regăsesc ipotezele avute în vedere de art. 304 pct. 7 din Codul de Procedură Civilă/ criticile recurentei

formulate prin prisma acestui motiv de recurs fiind nefondate. Astfel, nu se poate retine existenta vreunei contradicții în ce privește considerentele și dispozitivul hotărârii atacate, prima instanță motivând soluția dată fiecărui capăt de cerere

Critica recurenței relativă la numărul de pagini al motivării hotărârii atacate nu poate fi reținută, o atare critică nefiind fundamentată juridic.

Referitor la prevederea art 4 alin. 6 lit. r din OUG nr. 217/1999, se constată că prima instanță a apreciat asupra îndeplinirii ambelor condiții prevăzute de textul de lege, aspect ce rezultă fără echivoc din cuprinsul hotărârii atacate, astfel încât nu se poate retine nici susținerea recurenței în sensul că instanța nu ar fi motivat în niciun fel modul de aplicare al acestei dispoziții legale.

Relativ la inexistența " instituției emiterii unor facturi în conturi separate", din analiza hotărârii atacate se constată că prima instanță a avut în vedere modalitatea de înregistrare a acestora.

Nu se constată lipsa unei motivări, existența unei motivări superficiale sau a unor considerente ce nu au legătură cu pricina nici în ce privește cheltuielile aferente celor trei persoane fizice nerezidente, prima instanță reținând sub acest aspect, pe de o parte, că facturile depuse la dosarul cauzei și fața de care s-a pronunțat și expertul, nu au fost depuse în faza administrativă a soluționării contestației, iar, pe de altă parte, că acestea nu au valoare justificativă, întrucât nu cuprind descrierea serviciului prestat.

Sunt de asemenea nefondate criticile formulate prin prisma prevederilor art. 304 pct. 9 și art. 304¹ din Codul de Procedură Civilă vizând netemeinicie și nelegalitate hotărârii pronunțate.

Astfel, în conformitate cu prevederea art. 4 alin. 6 lit. r din OG nr. 70/1994, așa cum a fost modificată și completată prin OUC nr. 217/1999, nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice și juridice nerezidente, în situația în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exercițiu financiar sau în situația în care aceste servicii nu sunt aferente activității entității din România.

Totodată, potrivit Instrucțiunilor pentru metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin HG nr. 402/2002, în înțelesul art.4 alin. 6 lit. r din OG nr. 70/1994, sunt nedeductibile cheltuielile cu serviciile facturate de persoane fizice sau juridice nerezidente, inclusiv cele de management și consultanță, care determină pierdere și nu se regăsesc în costul complet al produselor, lucrărilor și serviciilor realizate, potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilități nr. 82/1991.

Din probatoriul administrat în cauză a rezultat că societatea recurentă a realizat pierdere în exploatare în valoare de Z lei, din care Z lei ca urmare a înregistrării ca deductibile a cheltuielilor cu servicii facturate de persoana juridică nerezidentă Z.

Totodată, societatea nu a prezentat devize de lucrări, situații privind recepțiile parțiale ale lucrărilor realizate sau antecalculații de costuri din care să rezulte că serviciile în valoare de Z lei au fost incluse și sunt aferente lucrărilor realizate în anul 2001.

După cum s-a constatat la momentul efectuării controlului, evidența contabilă a societății a fost întocmită fără a se utiliza conturile de venituri din producția stocată, h; craii și servicii în curs de execuție și diferite de preț la produse..

În atare condiții, după cum a reținut și prima instanță, în mod corect organele de control au apreciat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Este lipsită de relevanță susținerea recurentei relativă la obiectivului privind determinarea marjei de profit în relația dintre societatea recurentă și antreprenorul general, obiectiv respins de către prima instanță prin încheierea de ședință din 8 februarie 2007, atâta vreme cât judecătorul fondului a apreciat asupra acestui aspect prin prisma înscrisurilor depuse la dosarul cauzei. Se constată nefondate și susținerile recurente re'itive la cele trei persoane juridice nerezidente, susțineri potrivit cărora prima instanță nu s-a pronunțat asupra probelor constând în copii de pe pașapoarte purtând vize de intrare în țară a persoanelor în discuție și nu a analizat adresa poliției de frontieră pentru a constata că aceștia nu au fost identificați corect în funcție de nume, cetățenie și țară de origine.

Din probatoriul administrat rezultă că societatea nu a fost în măsură să pre/inte organelor de control documente din care să rezulte prezenta acestor persoane în țară și nici să pună la dispo/itie documente din care să rezulte serviciile prestate.

Totodată, adresa cu numele și prenumele persoanelor nere/.idente pentru care s-a solicitat confirmarea organelor Inspectoratului General al Poliției de Frontieră în ce privește perioada în care s-au aflat pe teritoriul României, a fost certificată de societate prin semnare și parafare.

Cu ocazia soluționării contestației s-a reținut: că pentru aceste persoane nu s-a confirmat oficial intrarea/ieșire-a, perioada în care s-au aflat în țară și că documentele prezentate nu corespund cerințelor prevăzute de pct. 9.14 din HG 85^/2002.

Așadar prima instanță a reținut în mod corect faptul că facturile depuse la dosarul cauzei și față de care s-a pronunțat și expertul, nu au fost depuse în faza administrativă a soluționării contestației.

Se constată că judecătorul fondului a apreciat asupra înscrisurile despre care face vorbire recurenta, atâta vreme cât în soluționarea cauzei nu a mai reținut aspectele legate de prezenta în țară a celor trei persoane nerezidente, ci a procedut la analiza facturilor depuse în probațiune, constatând, în mod corect, că acestea nu au valoare justificativă.

Obiectivul propus de recurentă privind identificarea modului de lucru ulterior anului 2001 în baza aceluiași contracte a fost în mod corect respins de prima instanță deoarece, pe de o parte, această perioadă nu face obiectul prezentei cauze, iar, pe de altă parte, prin acțiunea introductivă chiar reclamanta