

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

Decizia nr. 581/2012

Dosar nr. 245/43/2010

Ședința publică de la 7 februarie 2012

Asupra recursului de față:

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

## I. Soluția și argumentele instanței de fond

Prin Sentința nr. 163 din 14 iulie 2011, Curtea de Apel Târgu Mureș, secția comercială, de contencios administrativ și fiscal a respins, ca nefondată, acțiunea formulată de reclamanta S.C. „A.” S.R.L., în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș - Administrația Financiară pentru Contribuabili Mijlocii Mureș, prin care solicita anularea Deciziei nr. 358/2009 din 12 iulie 2010, emisă în soluționarea contestației înregistrată sub nr. 40213 din 18 decembrie 2009, anularea Deciziei de impunere nr. 1134 din 30 noiembrie 2009, privind obligații fiscale suplimentare de plată, constând în taxă pe valoare adăugată în cuantum de 302.415 RON și majorări de întârziere de 216.194 RON, precum și anularea parțială a Raportului fiscal nr. 12 întocmit la data de 27 noiembrie 2009, numai în privința constatărilor de la pct. a), cu consecința exonerării societății reclamante de la plata obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin aceste acte.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a reținut următoarele:

Prin actele fiscale contestate s-a reținut că în perioada 01 mai 2004 - 31 iulie 2008 S.C. A. S.R.L. Târgu Mureș a dedus taxă pe valoare adăugată în sumă totală de 302.415 RON, înscrisă în facturi fiscale reprezentând servicii de intermediere vânzări autovehicule și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto, servicii post-vânzare, cu toate că societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii destinate operațiunilor taxabile, care să dea dreptul la deducerea de TVA înscrisă în facturile în cauză, așa cum prevede art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003.

Potrivit dispozițiilor acestui text legal, „dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoare adăugată, are dreptul să deducă taxa pe valoare adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă”.

Instanța a reținut că din acest text legal rezultă că serviciile de intermediere îndeplinesc condițiile de exercitare a deductibilității, în concret, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții pentru dovedirea realității celor înscrise în facturi: serviciul trebuie să fie efectiv prestat și executat în baza unui contract, prestarea efectivă să fie justificată prin situații de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru, etc., contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea achiziționării de servicii de intermediere prin specificul activității desfășurate.

Verificând în ce măsură contestatoarea a dovedit prestarea efectivă a serviciilor facturate, dar și necesitatea contractării acestor servicii, s-a constatat că se face trimitere la contractele de intermediere depuse la dosar, în cuprinsul cărora prin clauzele înscrise s-a prevăzut și modalitatea de justificare a serviciilor prestate, astfel: „facturarea se face de către intermediar în baza unui centralizator anexat la factură, care să cuprindă tipul autovehiculului, numele clientului și sumele negociate pentru fiecare autovehicul vândut”.

Instanța a constatat că astfel de documente nu sunt depuse la dosar și nici nu au fost identificate la nivelul societății de către inspectorii fiscali sau de către expertul contabil care a efectuat expertiza dispusă în cauză la solicitarea contestatoarei.

Expertul, în cuprinsul lucrării efectuate, a arătat că lucrările de intermediere sunt justificate cu contractele de intermediere încheiate cu cele 7 societăți comerciale și cu facturile anexate, însă verificând facturile depuse la dosar, s-a stabilit că în cuprinsul acestora nu apare o descriere a serviciilor efectuate, așa cum se prevede în clauzele înscrise în contract și la care s-a făcut referire anterior.

În legătură cu serviciile de consultanță, același expert a precizat că din analiza documentelor prezentate nu rezultă cu certitudine că serviciile de consultanță au fost prestate de societatea de consultanță, dar nici nu exclude acest fapt, însă nu este în măsură să indice în concret serviciile de consultanță efectiv prestate.

Expertul a arătat, în legătură cu persoanele care efectuau serviciile de intermediere, că administratorii societăților de intermediere erau și salariați ai societății contestatoare, că aceștia primeau conform contractelor de muncă o retribuție sub formă de salariu, iar prin societățile unde erau administratori primeau comisioane convenite pentru derularea serviciilor.

A rezultat, așadar, că același serviciu era plătit prin două forme, ca și salariu pentru timpul efectuat în calitate de salariat și comision, pentru serviciul prestat în afara celor 8 ore de serviciu, fără însă să se indice perioada de timp în care se desfășurau cele 8 ore de serviciu și serviciile în afara programului de lucru conform contractului.

S-a concluzionat că societatea verificată dispunea de personal calificat, acesta fiind de fapt cel care efectua activitățile de intermediere, iar societățile de intermediere, emitente ale facturilor, nu aveau din punct de vedere al personalului, capacitatea de a presta serviciile respective și că fiind vorba de operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită, societatea nu se regăsește în situația unor achiziții de servicii destinate operațiunilor taxabile, care să-i dea dreptul de deducerea TVA-ului înscrisă în facturile verificate, nefiind astfel îndeplinite condițiile legale prevăzute în mod expres în cuprinsul art. 145 din Legea nr. 571/2003.

Instanța a constatat că aceeași situație se regăsește și pentru serviciile de consultanță, societatea nefiind în măsură să precizeze în concret care au fost serviciile efectiv executate, nu s-a prezentat nicio situație de lucrări sau alte documente din care să rezulte serviciile prestate, împrejurare constatată de altfel și de expert, care însă precizează că nici nu poate fi exclusă posibilitatea efectuării acestor servicii, însă această concluzie a expertului nu este motivată în vreun fel; dimpotrivă, precizează că societatea avea personal specializat atât pentru vânzarea autovehiculelor, cât și pentru servicii post-vânzare și consultanță.

## II. Instanța de recurs

### 1. Criticile reclamantei

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. A. S.R.L. Târgu Mureș care a criticat-o pentru nelegalitate și netemeinicie invocând în drept dispozițiilor art. 304 pct. 7 și 9 C. proc. civ., susținând că hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau conține motive contradictorii ori străine de natura pricinii, fiind dată cu aplicarea greșită a legii, solicitându-se examinarea cauzei sub toate aspectele în temeiul art. 304<sup>1</sup> C. proc. civ.

Recurenta a arătat că prima instanță nu a făcut o corectă apreciere a probelor administrate în cauză (înscrisuri și expertiză contabilă) pe care le-a analizat în mod fragmentat, ajungându-se la concluzia eronată că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate de societate cu serviciile de intermediere, întrucât nu există documente să le ateste, facturile emise nu conțin descrierea serviciilor prestate, iar societățile emitente nu ar fi avut personal pentru prestarea acestor servicii, executate de fapt de către angajații recurente, fiind vorba de operațiuni a căror realitate nu a putut fi dovedită, conform art. 145 din Legea nr. 571/2003.

S-a învederat că în mod eronat s-au preluat numai o parte din concluziile expertului contabil, în care acesta a precizat că nu se poate exprima o opinie clară privind executarea sau neexecutarea serviciilor de consultanță, deși în mod evident expertul s-a aflat în eroare cu privire la timpul de lucru al angajatului F.D., administratorul A.M.G. S.R.L., care lucra numai 4 ore, conform contractului de muncă depus ca probă la dosar la ultimul termen de judecată, recurenta susținând că justificarea serviciilor și realitatea acestora rezultă din expertiza efectuată în cauză.

S-a învederat că sarcinile propriilor angajați nu sunt identice cu serviciile prestate de societățile de intermediere, care sunt mai numeroase decât cele 6 reținute în actul de control, iar concluziile expertului care a răspuns obiectivelor stabilite de instanță îndreptățeau la o soluție de admitere a acțiunii, mai ales că pârâta nu a formulat obiecțiuni la raportul de expertiză.

Recurenta a reluat susținerea privind concluzia pretins eronată a instanței de fond cu privire la inexistența documentelor justificative ale serviciilor de intermediere, această constatare fiind contrazisă de raportul de expertiză întocmită în cauză, care a arătat că există documente anexate facturilor emise de cei 6 prestatori, ce conțin datele necesare justificării comisionului: denumire societate, număr comandă, descriere autovehicul, comision firmă, comision convenit, sentința fiind nelegală sub acest aspect.

Cu privire la serviciile de consultanță, s-a arătat că la Raportul de expertiză s-a menționat că serviciile de consultanță au fost justificate cu rapoarte de activitate, în care sunt menționate date privind activitățile efectuate (elaborarea metodologiei privind participarea la licitații, negocieri contracte, colectare informații, etc), expertul lăsând la aprecierea instanței realitatea și efectivitatea prestării acestora, recurenta arătând că această atribuție trebuie îndeplinită pe baza materialului probator administrat, solicitându-se a fi avută în vedere (după prezentarea concluziilor de la pct. 2, 3 din raportul de expertiză) prima variantă din raportul de expertiză, cea în care serviciile de consultanță, s-au prestat în afara atribuțiilor de serviciu de către F.D., astfel că recurenta nu datorează TVA în cuantum de 21348 RON aferent acestui serviciu și nici majorări de întârziere de 134 RON și nici TVA aferent serviciilor de intermediere de 216054 RON și majorări de 6 RON.

Recurenta a concluzionat că o societate comercială poate desfășura activitate prin administrator, nefiind relevant că acesta are calitate de salariat la o altă societate, legislația muncii permițând angajarea la două societăți, mai ales că s-a îndeplinit scopul urmărit, constând în realizarea unui profit mare, cu cheltuieli mai mici, comisionarea vânzătorilor conducând la creșterea cifrei de afaceri și a profitului pentru perioada supusă inspecției fiscale, decizia managerială în acest sens fiind una corectă.

Recurenta a învederat că prestatorii de servicii nu sunt societăți afiliate, iar noțiunea de „activitate dependentă” a fost introdusă din anul 2010, ulterior perioadei supusă controlului.

## 2. Apărările intimatului

În temeiul art. 308 (2) C. proc. civ. Agenția Națională de Administrare Fiscală a depus întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

## 3. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Analizând sentința atacată prin prisma motivelor de recurs, ținând cont de actele și lucrările dosarului, precum și de dispozițiile legale incidente, inclusiv ale art. 304<sup>1</sup> C. proc. civ., Înalta Curte constată că nu este afectată legalitatea și temeinicia acesteia, după cum se va arăta în continuare:

Deși a invocat dispozițiile art. 304 pct. 7 C. proc. civ., în sensul că hotărârea atacată nu cuprinde motivele pe care se sprijină, conține motive contradictorii ori străine de natura pricinii, recurenta-reclamantă nu a adus nici un argument în sprijinul acestei susțineri.

Se constată că sentința nr. 163/14 iulie 2011 a Curții de Apel Mureș cuprinde toate mențiunile prevăzute de art. 261 C. proc. civ., instanța expunând pe larg, logic și cu profesionalism motivele de fapt și de drept care i-au format convingerea cu privire la soluția pronunțată.

De altfel, recurenta preia în cuprinsul recursului său pasaje întregi din hotărârea criticată, pe care le compară cu susținerile sau concluziile expertului, care în parte îi sunt favorabile, sau cu propriile alegații, astfel că este absolut nejustificată critica privind motivarea hotărârii, din moment ce în calea de atac recurenta se raportează permanent la argumentele pe care prima instanță și-a fundamentat soluția.

Cel de-al doilea motiv de recurs vizează pretinsa interpretare greșită a probatoriilor, de către Curtea de Apel Târgu Mureș, ceea ce a condus, în opinia recurenteii, la pronunțarea unei sentințe nelegale.

Această critică nu se încadrează în dispozițiile art. 304 pct. 9 C. proc. civ., indicate de recurentă, care vizează aplicarea greșită a legii la soluționarea cauzei, aprecierea probelor reprezentând activitatea proprie, a fiecărui magistrat de a cântări materialul probator administrat, de a decela asupra acestuia, luând în considerare susținerile părților. În speță prima instanță și-a argumentat deja concluziile cu privire la valoarea probatorie a înscrisurilor și expertizei contabile întocmite în cauză de expert T.M.C. și a motivat de ce nu și-a însușit în întregime concluziile acesteia, neputându-se susține că hotărârea este nelegală numai pentru că părerea instanței nu concordă cu cea a recurenteii sau a expertului.

Verificând susținerile recurenteii și prin prisma dispozițiilor art. 304<sup>1</sup> C. proc. civ. se constată că acestea sunt nefondate.

Problema de drept supusă cercetării judecătorești este aceea a deductibilității taxei pe valoare adăugată în valoare de 302.415 RON, conform art. 145 lit. a) din Legea nr. 571/2003, aferentă serviciilor de intermediere vânzări autovehicule și consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto, servicii post vânzare, reținută în sarcina recurenteii, împreună cu majorări de întârziere în valoare de 216194 RON, prin Raportul de inspecție fiscală nr. 12/27 mai 2009 și decizia de impunere nr. 1134/30 noiembrie 2009, contestația recurenteii împotriva acestor acte administrativ fiscale fiind respinsă prin decizia nr. 358/2009.

Art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 561/2003 prevede că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă taxa pe valoare adăugată datorată sau achitată, pentru livrări sau prestări de servicii de către o altă persoană impozabilă, „dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Pentru a beneficia de deductibilitate, serviciile nu trebuie să figureze numai generic în facturi fiscale, ci să se dovedească realitatea și efectivitatea prestării lor cu documente valabile încheiate/întocmite, respectiv contracte încheiate cu prestatorii, situații de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru sau de activitate, fiind obligatoriu ca respectivele servicii să servească operațiunilor taxabile desfășurate de beneficiarul lor.

Recurenta a susținut că documentele depuse la dosar (contracte, facturi, etc) și concluziile expertizei contabile atestau dreptul său la deductibilitate TVA aferentă prestațiilor de intermediere vânzări executate în baza a șase contracte, fiind greșită concluzia instanței cum că nu s-a dovedit realitatea executării acestor servicii.

Atât înscrisurile, cât și expertiza contabilă, reprezintă mijloace de probă reglementate ca atare de art. 172 și următoarele și 201 și următoarele C. proc. civ., fără ca legiuitorul să fi conferit o valoare probatorie de netăgăduit vreunui dintre ele, aceste mijloace de probă general valabile fiind enumerate și în art. 49 lit. b) și c) C. proc. fisc.

Prin urmare, judecătorul fondului are atribuția de a evalua materialul probator administrat și de a examina prin prisma dispozițiilor art. 1169 C. civ. (în vigoare la data pronunțării sentinței atacate) dar și a dispozițiilor legale din materie fiscală, care conferă documentelor contabile calitatea de „documente justificative”, dacă probele administrate fac dovada celor susținute de petiționar.

Instanța a apreciat corect că nu s-a probat realitatea executării serviciilor de intermediere vânzări prin înscrisurile depuse la dosar, facturile neconținând descrierea concretă a serviciilor pretins executate de intermediari, anexele acestora nefiind semnate de prestator, nici de beneficiar, așa cum a constatat și expertul T.M.C.

Din conținutul expertizei și din documentele dosarului a rezultat că intermedierea vânzării mașinilor era realizată de fapt de salariații recurente, care urmașeră cursuri de calificare achitate de societate, dar care aveau și calitatea de administratori ai celor 6 societăți prestatoare.

Ori, având în vedere programul de lucru în cadrul societății recurente 9<sup>00</sup> - 17<sup>00</sup> (luni - vineri) și 9<sup>00</sup> - 15<sup>00</sup> (sâmbătă) nu există timpul necesar realizării serviciilor de intermediere pretins executate prin cele 6 societăți prestatoare, care nu dispuneau de alt personal calificat pentru a le executa (S.C. S.P.C. nu avea angajată nici o altă persoană la data emiterii facturii, S.C. P.C.C. S.R.L. avea angajată o secretară, S.C. I.G. S.R.L. avea angajată o secretară, un director cu o normă de 2 ore pe zi, acesta fiind salariatul recurente, asistent marketing și economist, etc).

Contractul 161/23 ianuarie 2004, contractul 609 din 7 aprilie 2004, contractul 412/1 martie 2004 conțin obligația prestatorului de a preda beneficiarului lucrări scrise, „indiferent de modalitatea prestării serviciului”, nefiind făcută dovada existenței unor asemenea probe convenite chiar de părțile contractante și nici a centralizatorului anexat facturii, care să cuprindă tipul autovehiculului, numele clientului și sumele negociate pentru fiecare autovehicul vândut, așa cum s-a stabilit prin art. 1, pct. 2.3. din actul adițional la contract fila 53.

În urma analizei judicioase a tuturor împrejurărilor de fapt dovedite și necontestate, judecătorul fondului a concluzionat corect că de fapt serviciile de intermediere au fost prestate de salariații calificați ai recurente care au primit atât salariul de la recurentă, cât și comision de la societățile prestatoare, nefiind dovedită realitatea executării prestațiilor facturate de acestea din urmă, astfel încât s-a stabilit că recurenta-reclamantă nu beneficiază de deductibilitatea TVA aferent acestora.

Împrejurarea că instanța a ajuns la o altă concluzie decât expertul contabil nu reprezintă un motiv de nelegalitate a unei sentințe pronunțată tocmai pe baza unei cercetări judecătorești laborioase, atât în fapt, cât și în drept.

Cu privire la deductibilitatea TVA în cazul cheltuielilor de consultanță pentru afaceri și management în domeniul auto, servicii post vânzare efectuate în baza contractului nr. 107/2 iulie 2007 încheiat cu S.C. A.M.G. S.R.L. toate constatările teoretice menționate anterior sunt valabile, cu precizarea că, chiar expertul contabil și-a exprimat îndoiala cu privire la realizarea efectivă a serviciilor de consultanță, deoarece acestea „nu pot fi legate direct de vânzarea de autovehicule, astfel încât să se facă o legătură directă cu operațiunile taxabile realizate de societatea reclamantă”, expertul precizând că serviciile de consultanță au caracter general de administrare.

Recurenta nu a contrazis cu nimic și nu a prezentat nici un fel de argumente noi sau aparent valabile care să contrazică cele stabilite de instanța de fond privind nedeductibilitatea TVA aferent acestor cheltuieli și această critică fiind, în concluzie, nefondată.

#### 4. Soluția instanței de recurs

Cum sentința atacată nu este afectată de niciunul din motivele de casare sau modificare prevăzute de art. 304 C. proc. civ., în temeiul art. 312(1) C. proc. civ. și art. 20(1) și (2) din Legea nr. 554/2004, Înalta Curte va respinge recursul reclamantei ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E:

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. „A.” S.R.L. împotriva Sentinței nr. 163 din 14 iulie 2011 a Curții de Apel Târgu Mureș, secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 7 februarie 2012.