

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

Decizia nr.3397

Dosar nr.268/57/2012

Ședința publică de la 23 septembrie 2014

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

S-au luat în examinare recursurile declarate de SC .X. SA , Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.împotriva Sentinței nr.X din 17 aprilie 2013 a Curții de Apel .X.– Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile in fond și concluziile părților au avut loc in ședința publică din data de 9 septembrie 2014, fiind consemnate in încheierea de ședința de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Înalta Curte, in aceeași compunere, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea pentru astăzi, 23 septembrie 2014, când a hotărât următoarele.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X.Secția de Contencios Administrativ și Fiscal , reclamanta SC .X. SA .X. , în contradictoriu cu pârâtele Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. .X., a solicitat să se dispună anularea parțială a Deciziei nr.382/26.09.2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală și a Deciziei de impunere nr..X./12.04.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. .X., în ceea ce privește o parte din obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina reclamantei prin actele contestate.

În motivarea acțiunii reclamanta a arătat că organele fiscale au apreciat greșit că suma de - de lei înregistrată de reclamantă ca și cheltuieli cu materii prime și materiale de natura obiectelor de inventar nu ar avea această natură din punct de vedere contabil pentru a reprezenta cheltuieli deductibile ca și cost al unor reparații, ci s-ar încadra la investiții efectuate la mijloace fixe existente.

De asemenea, s-a arătat că fost probată necesitatea prestării serviciilor in valoare de .X. de lei înregistrată la cheltuieli cu serviciile prestate de terți, prin contractul de colaborare 2006-XNDS, facturile fiscale din 03.11.2006 și 09.01.2007 și cu rapoartele de activitate.

În ceea ce privește cheltuiala cu sponsorizarea în sumă de .X. de lei, reprezentând taxe școlare pentru .X., s-a arătat că au fost întrunite condițiile art.4 alin.1 lit. d coroborat cu lit. a.

Sa susținut că in mod greșit prin Decizia nr.382/26.09.2011 a fost respinsă contestația formulată de reclamantă.

Referitor la TVA în sumă de Xde lei din factura fiscală nr..X./21.04.2009 reprezentând cazare, s-a arătat că serviciile de cazare facturate și achitate au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv de salariații societății, delegați în perioada 01.03.2009 și 20.04.2009 în scopul realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere TVA (în interes de serviciu)

În privința sumelor reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente se arată că suma de .X. de lei a fost achitată eronat de reclamantă în contul impozitului pe dividende pentru acționarul .X.iar suma de .X.de lei care reprezintă impozit pe venit aferent comisionului plătit firmei nerezidente .X.Olanda și suma de .X. de lei reprezentând majorări de întârziere nu este datorată deoarece au fost obținute și depuse certificatele de rezidență.

Intimatele au formulat întâmpinări prin care au solicitat respingerea acțiunii și menținerea actelor atacate ca legale și temeinice.

Prin Sentința nr.X din 17 aprilie 2013 a Curții de Apel .X.– Secția contencios administrativ și fiscal s-a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC .X. SRL în contradictoriu cu pârâtele Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu sediul în .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. .X. și a fost anulată în parte Decizia nr.382/26.09.2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală și Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. .X. sub aspectul obligațiilor fiscale suplimentare constând în:

- impozitul pe profit aferent următoarelor sume: .X.lei cheltuieli de transport, .X.de lei cheltuieli cu sponsorizarea pentru .X. (.X.de lei în anul 2007 și .X.de lei în anul 2008) și de .X.de lei reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de terți;

- impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în cuantum de .X.de lei și majorările de întârziere;

- TVA în cuantum de X de lei.

Au fost menținute în rest deciziile atacate și obligate pârâtele să plătească reclamantei suma de .X.de lei, reprezentând cheltuieli de judecată parțiale.

Sub aspectul situației de fapt, a reținut prima instanță că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./12.04.2011 de ANAF - Activitatea de Inspecție Fiscală s-au stabilit obligații suplimentare de plată în cuantum total de .X.de lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar și majorări de întârziere, TVA suplimentară și majorări de întârziere, impozit pe dividende suplimentar, sume lor privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap și majorări de întârziere, impozit pe venit nerezidenți și majorări de întârziere aferente impozitului pe venit alte surse.

S-a reținut că a fost întocmită Decizia de impunere nr..X./12.04.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. .X., iar contestația formulată împotriva acesteia a fost respinsă prin Decizia nr.382/26.09.2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de .X.lei, reprezentând impozit pe profit. S-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./12.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X.lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza, pentru aceeași perioadă și pentru aceleași debite și accesorii, să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de natura investițiilor în sumă de .X.de lei, s-a reținut că aspectele criticate de reclamantă sunt neîntemeiate.

A considerat Curtea dea apel că, potrivit art. 24 alin.3 lit. d din Legea nr.571/2003, pentru a dovedi că achizițiile reprezentând ușa și cabina WC în valoare de .X.de lei, faianță, chiuvete cu suport și accesorii, parchet bambus, plintă, transportul acestora și alte cheltuieli accesorii privind încărcarea, manipularea acestora în sumă de .X.de lei, din care suma de .X.de lei a fost înregistrată pe imobilizări în curs de execuție iar suma de .X. de lei a fost înregistrată pe cheltuieli din exploatare în contul 601, societatea reclamantă trebuia să prezinte dovezi certe în acest sens, constând în comandă, deviz de reparații, necesar de materiale, respectiv că aceste cheltuieli au avut ca scop înlocuirea obiectelor deteriorate sau uzate, cu altele noi de aceeași natură, pentru a putea fi calificate cheltuieli de reparații, nefiind credibilă declarația martorului Mustață Marin

Totodată, având în vedere raportul de expertiză întocmit în cauză, s-a reținut că din totalul de .X. de lei, suma de .X. de lei (.X. taxe vamale și .X. comision vamal) a fost înregistrată contabilitatea societății ca imobilizarea corporală în curs de execuție, iar diferența de .X. lei transport nu se include în costul de achiziție al imobilizărilor în curs, neputând fi atribuită direct achiziției bunurilor respective.

În ceea ce privește cheltuiala în sumă de .X. de lei, înregistrată la cheltuieli cu serviciile prestate de terți, s-a apreciat că în mod greșit a fost apreciată ca nedeductibilă de organele fiscale în baza art.21 alin.4 lit. m din Codul fiscal, deoarece s-a probat atât necesitatea prestării serviciilor cu contractul de colaborare 2006-DHS-01-NDS cât și prestarea efectivă a serviciilor cu facturile fiscale din 03.11.2006 și 09.01.2007 și cu rapoartele de activitate.

S-a considerat că neconsemnarea mai amănunțită în rapoarte a modalității în care s-a realizat această verificare nu este un motiv suficient pentru a nega caracterul de act justificativ al prestării serviciilor asumate prin contract, astfel cum au procedat organele fiscale, astfel cum s-a reținut și prin raportul de expertiza.

În ceea ce privește cheltuiala cu sponsorizarea în sumă de .X.de lei, reprezentând taxe școlare pentru .X., s-a constatat că sunt îndeplinite condițiile legale prev. de art.4 lit.d din Legea nr.32/1994, întrucât acesta are domiciliul în țară (fila 1079) și beneficiază și de recomandarea eliberată de Fundația Inter - Art .X. (fila 1096), pentru unul din domeniile pentru care se poate efectua sponsorizarea.

A reținut judecătorul fondului că reclamanta a nu a formulat vreo critică prin contestație cu privire la aprecierea eronată a organelor de control referitoare la caracterul nedeductibil al cheltuielilor rezultate din diferențele de curs valutar.

Referitor la TVA în sumă de .X. de lei din factura fiscală nr..X./21.04.2009 reprezentând cazare, s-a arătat că în mod corect a reținut reclamanta că serviciile de cazare facturate și achitate au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv de salariații societății, delegați în perioada 01.03.2009 și 20.04.2009 în scopul realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere TVA (în interes de serviciu).

În privința sumelor reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, întrucât suma de .X. de lei a fost achitată eronat de reclamantă în contul impozitului pe dividende pentru acționarul .X.s-a apreciat că organele fiscale au stabilit în mod corect că aceasta nu reprezintă o plată valabilă întrucât nu a stins obligația de plată și nu s-a formulat cerere de îndreptare a erorii în termen de 1 an. În același sens s-a concluzionat și prin raportul de expertiză (fila 934), motiv pentru care această critică este neîntemeiată.

În ceea ce privește suma de .X.de lei care reprezintă impozit pe venit aferent comisionului plătit firmei nerezidente .X.Olanda și suma de .X. de lei reprezentând majorări de întârziere, s-a arătat că acestea nu sunt datorate deoarece au fost

obținute și depuse certificatele de rezidență fiscală pentru anii 2007, 2008 și 2009, eliberate de statul de rezidență, chiar dacă ulterior controlului.

Împotriva acestei sentințe au formulat recurs reclamanta SC .X. SA și pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.), criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Recursul declarat de recurenta-reclamantă SC .X. SA.

Motivele de recurs invocate se încadrează în dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă invocându-se greșita aplicare a legii în ceea ce privește soluția de admitere numai în parte a acțiunii astfel cum a fost formulat.

Recurenta-reclamantă critică soluția recurată prin care prima instanță a menținut în sarcina sa obligații fiscale suplimentare în sumă de .X.lei (inclusiv a sumei de .X.lei reprezentând cheltuielile curente cu reparațiile și .X.lei cu achiziții din China plus impozit pe venitul persoanelor nerezidente de .X.lei și .X.lei impozit pe profit.

Recurenta arată că prima instanță în ceea ce o privește obligațiile fiscale în sumă de .X.lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei și respectiv .X. lei nu a ținut cont de dispozițiile legale aplicabile pe situația de fapt și de concluziile raportului de expertiză prin care s-a stabilit pe de o parte că suma de .X.lei a fost înregistrată în contabilitate pe bază de documente justificative și pe de o parte că veniturile financiare care provin din diferențe de curs și dobânzi sunt venituri aferente diferențelor de curs fiind venituri deductibile.

Se solicită admiterea recursului și modificarea sentinței atacate în sensul admiterii în totalitate a acțiunii astfel cum a fost formulate și exonerarea de plată tuturor sumelor reținute în sarcina societății.

Recursurile declarate de recurențele-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice – .X..

Motivele de recurs invocate se încadrează în dispozițiile art.304 pct.5 Cod procedură civilă motiv de casare invocat de recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă aplicarea și interpretarea greșită a legii, motiv de recurs invocat de ambele autorități recurente.

În raport de dispozițiile art.304 pct.5 Cod procedură civilă recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. solicită admiterea recursului și casarea sentinței atacate și trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe pentru următoarele aspecte de nelegalitate.

Primul privește nepronunțarea instanței de fond pe excepția de inadmisibilitate a acțiunii în ceea ce privește capetele de cerere având ca obiect majorările de întârziere în sumă de .X.lei, care nu au fost contestate în faza administrativă a soluționării contestației deoarece recurenta-reclamantă nu a contestat și debitul principal și cererea formulată având ca obiect anularea parțială a raportului de inspecție fiscală, raport care nu face parte din categoria actelor administrative prevăzute de art.41 din OUG nr.92/2003 și nu reprezintă un act administrativ în sensul dispozițiilor art.1 din Legea nr.554/2004.

Al doilea aspect de nelegalitate privește încălcarea dispozițiilor art.261(5) Cod procedură civilă privind obligația primei instanței de a motiva în fapt și în drept soluția de admitere în parte a acțiunii.

În opinia recurantei-pârâte sentința pronunțată de prima instanță nu este motivată în raport de dispozițiile art.6 din CEDO, sentința atacată bazându-se exclusiv pe concluziile raportului de expertiză contabilă concluzii care nu se coroborează cu alte probe administrate în cauză.

În raport de dispozițiile art.304 pct.7 și 8 Cod procedură civilă ambele recurente-pârâte invocă interpretarea și aplicarea greșită a legii în ceea ce privește soluția dispusă de admiterea în parte a acțiunii solicitând modificarea sentinței atacate în sensul respingerii în totalitate a acțiunii și menținerii actelor administrative contestate ca legal emise.

Pentru toate obligațiile de plată pentru care instanța de fond a apreciat că nu sunt datorate recurente-pârâte arată că prima instanță a interpretat greșit dispozițiile legale aplicabile și a preluat nejustificat și automat concluziile raportului de expertiză contabilă judiciară efectuat în cauză fără ca aceste concluzii să fie coroborate cu documente justificative depuse de recurenta-reclamantă.

În ceea ce privește suma reprezentând impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli de transport recurente arată că concluzia raportului de expertiză în sensul că această sumă este deductibilă fiscal este eronată în condițiile în care este contrară dispozițiilor legale aplicabile și nu este probată cu documente justificative.

Cu privire la impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei cheltuieli cu sponsorizarea pentru .X./X. lei în anul 2007 și .X. lei în anul 2008 recurente arată că în mod corect organele fiscale au apreciat această sumă ca fiind nedeductibilă fiscal întrucât conform dispozițiilor Legii nr. 32/1994 poate fi beneficiar al sponsorizării orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile indicate, instituțiile și autoritățile publice, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații. sau orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la art. 4 din Legea nr. 32/1994 este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Din documentele depuse inițial la dosarul contestației, respectiv contractele de sponsorizare, rezultă că reclamanta a achitat în perioada 2007 - 2008 suma de .X. euro/an școlar pentru susținerea studiilor persoanei fizice .X. la Școala Internațională Americană din .X.. A fost prezentată și o copie a permisului de ședere în România a numitului .X..

Din cuprinsul contractelor de sponsorizare nu rezulta dacă această persoană fizică este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice, domenii în care se pot efectua sponsorizări conform Legii nr. 32/1994.

Cu privire la persoana fizică sponsorizată numitul .X., nu se precizează cu certitudine cine este această persoană, dacă se afla în relații de afiliere sau nu cu sponsorul în cauză (întrucât din permisul de ședere rezultă că scopul șederii este cel al reîntregirii familiei), ce fel de activități desfășoară această persoană pe teritoriul României ca membru al unor organizații non - profit, care să se încadreze în prevederile art. 4, alin. 1, lit. a) din Legea nr. 32/1994.

Cu privire la impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de terți recurente-pârâte arată că această sumă a fost apreciată greșit ca deductibilă fiscal deoarece serviciile prestate nu îndeplineau condițiile de exercitare a deductibilității deoarece nu au fost probate cu documente

justificative necesitate achiziționării de servicii de intermediere prin specificul activității desfășurate și prestarea în mod efectiv a serviciilor.

Cu privire la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în cuantum de .X.lei și majorările de întârziere recurente arată că reclamanta nu a contestat debitul principal prin formularea unei contestații administrative apreciind ca inadmisibilă această cerere formulată direct în fața instanței de judecată. Pe fond se arată că în mod greșit și nelegal în raport de dispozițiile art.106(1) din OUG nr.92/2003 prima instanță a exonerat reclamanta de plata sumei de .X.lei și a majorărilor de întârziere aferente reprezentând impozitul pe venitul persoanelor nerezidente prin luarea în calcul a unor documente care au fost depuse la 24.06.2011 și care nu au fost avute în vedere de organele fiscale în faza administrativă de soluționare a contestației.

Cu privire la TVA în cuantum de X lei recurente arată că reclamanta nu a probat că serviciile de cazare achitate de reclamantă au fost prestate în scopul realizării operațiunilor taxabile nefiind prezentate documente justificative din care să rezulte că persoana care a beneficiat de astfel de servicii are calitatea de salariat administrat în scopul deplasării care a generat servicii de cazare.

La dosar reclamanta-recurentă a formulat întâmpinare solicitând respingerea recursurilor declarate de autoritățile pârâte și menținerea ca legală a soluției dispuse de admitere a acțiunii solicitând ca recursul declarat de recurenta-reclamantă iar pe fond admiterea în totalitate a acțiunii astfel cum a fost formulată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. structură provenită din reorganizarea DGFP .X. în nume propriu și pentru ANAF a formulat întâmpinare în care a solicitat respingerea ca nefondat a recursului declarat de recurenta-reclamantă.

Analizând recursurile declarate Curtea apreciază pentru următoarele considerente în raport de soluția de admitere în parte a acțiunii că este nefondat recursul declarat de recurenta-reclamantă și că sunt fondate în raport de dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă recursurile declarate de recurente-pârâte.

În fapt, prin acțiunea în contencios administrativ înregistrată pe rolul Curții de Apel Alba Iulia, reclamanta S.C. .X. S.A. a solicitat anularea parțială a: Deciziei nr. 382/26.09.2011 emisă de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în soluționarea contestației, a Deciziei de impunere nr. .X./12.04.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./12.04.2011, cu exonerarea reclamantei de la plata obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, indicate în petitul acțiunii.

Prin hotărârea atacată instanța de fond a admis în parte acțiunea reclamantei, și în consecință a anulat actele atacate sub aspectul obligațiilor suplimentare constând în impozitul pe profit aferent următoarelor sume: .X.lei cheltuieli de transport, .X.lei cheltuieli cu sponsorizarea pentru .X.(.X.lei în anul 2007 și .X.lei în anul 2008) și de .X.lei reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de terți), impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în cuantum de .X.lei și majorările de întârziere, TVA în cuantum de .X. lei.

Au fost menținute în rest deciziile atacate, respectiv cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții de natura investițiilor în sumă de .X.lei, precum și cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .X.lei și la impozitul pe profit în cuantum de .X. lei.

În mod corect prima instanță a respins cererea recurentei-reclamante având ca obiect obligații de plată cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții de natura investițiilor în sumă de .X.lei, precum și cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă de .X.lei și la impozitul pe profit în cuantum de .X.lei o declarație de martor și concluzia unui raport de expertiză

nesusținute de documente justificative nu pot determina nelegalitatea actelor administrative și o altă soluție decât cea pronunțată de instanța de fond.

Astfel, cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții de natura investițiilor în sumă de .X.lei, arătăm că în cursul anului 2006, reclamanta a achiziționat de la SC. .X.S.R.L. termopane PVC în valoare, fără TVA, de .X.lei, cu facturile .X./08.02.2006 și .X./12.04.2006, și de la SC. .X.S.R.L. ușa și cabina în valoare, fără TVA, de .X.lei cu facturile nr. .X./ 07.02.2006 și, respectiv nr. .X./07.02.2006, înregistrate în evidența contabilă în contul de materiale de natura obiectelor de inventar fiind trecute în folosință și înregistrate pe cheltuieli din exploatare în contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar".

De asemenea, în anul 2006, societatea reclamantă a achiziționat din China cu DVI .X."9.06.2006 și DVI .X./07.07.2006, faianță, chiuvete cu suport și accesorii, parchet bambus, plintă. la, valoarea totală, fără TVA, a acestora, inclusiv transportul acestora și alte cheltuieli accesorii privind —încărcarea, manipularea, fiind în suma de .X.lei, din care suma de .X.lei a fost înregistrate pe imobilizări corporale în curs de execuție, iar suma de .X.lei a fost înregistrată pe cheltuieli din "exploatare" în contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime". Cu prilejul inspecțiilor fiscale parțiale privind rambursarea; de TVA, anterioare prezentei inspecției fiscale din anul 2011, taxa pe valoare adăugată aferentă sumei de .X.lei - înregistrată pe cheltuieli de exploatare, a fost refuzată la rambursare.

Suma totală de .X.lei menționată mai sus înregistrată în evidența contabilă în conturile de cheltuieli din exploatare 601 "Cheltuieli cu materiile prime" și 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor c/e inventar" sunt recunoscute ca o componentă a activelor, fiind investiții efectuate la imobilizări corporale, acestea având ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora.

Pentru materialele prezentate mai sus societatea nu a prezentat în susținere, nici cu ocazia efectuării inspecției fiscale și nici cu ocazia formulării contestației, documente justificative (bonuri de consum) din care să rezulte locul montării efective a acestora. De asemenea, la cererea organului de control nu a putut specifica și identifica unde a avut loc montarea efectivă a materialelor sus indicate. Astfel nu s-a putut determina mijlocul fix la care s-au efectuat lucrările de reparații, nu s-a prezentat comanda, devizul de lucrări și reparații, necesarul de materiale, etc. documente din care ar trebui din care să rezulte materialele utilizate, manopera, persoanele fizice care au pus în operă aceste materiale. Analizând aceste cheltuieli organele de control au avut în vedere și faptul că imobilul în cauză era nou, se afla încă în perioada de garanție și nu au existat documente bilaterale încheiate cu constructorul din care să rezulte necesitatea acestor reparații și cine le suportă conform clauzelor contractuale.

Prin urmare, având în vedere aceste aspecte, precum și faptul că declarația martorului audiat în fața instanței de fond nu a fost susținută de niciun document justificativ emis de recurentă, aceasta a fost înlăturată, iar acțiunea în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții de natura investițiilor în sumă de .X.lei a fost în mod legal respinsă.

Cu privire la veniturile obținute din România de nerezidenți, potrivit Titlului V din Legea 571/ 2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, arătăm că în perioada verificată, reclamanta recurentă a repartizat venit brut din dividende asociatului persoană juridică din Germania - .X. în suma de .X.lei. Pentru venitul brut din dividende distribuit asociatului persoana juridica din Germania - .X. în sumă de .X.lei, reclamanta datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X.lei. (.X.lei X 16%).

Potrivit art.115, alin.1, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturile din dividende primite de o persoană juridică străină de la o persoană juridică română este venit impozabil pentru care se reține impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți. Cota care se aplică asupra veniturilor brute este de 16%, potrivit art.116, alin.2, lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru persoana juridică din Germania - .X.nu a fost prezentat în timpul controlului certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență. Suma de .X lei a fost virată de către reclamanta recurentă în contul impozitului pe dividende.

S-a susținut că plata acestui impozit s-a efectuat eronat iar organele fiscale puteau efectua îndreptarea erorii materiale considerând valabilă plata de la momentul efectuării acesteia.

La data de 25.03.2008, Codul de procedură fiscală prevedea că plata obligațiilor fiscale se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare impozit, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv majorări de întârziere. De asemenea, textul legal în vigoare prevedea că pentru creanțele administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate, organul fiscal, la cererea debitorului, va efectua îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de acesta, (art. 114 din O.G. nr. 92/2003 în vigoare la 25.03.2008).

Față de prevederile legale mai sus indicate, precum și față de Decizia nr. 1/2006 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestațiilor a reținut că stingerea prin plată a obligațiilor fiscale este dată de momentul plății înscris pe documentul de plată. S-a reținut de asemenea că îndreptarea erorilor din documentele de plată și efectuează de către organele fiscale numai la cererea contribuabilului, cerere care putea fi depusă în termen de 1 an de la data plății, sub sancțiunea decăderii. O astfel de cerere nu a fost formulată de reclamanta S.C. .X. S.A. .X..

În aceste împrejurări, prin plata efectuată în contul altui impozit, respectiv impozitul pe dividende nu a avut loc stingerea prin plată a obligației societății privind impozitul pe veniturile persoanele nerezidente în sumă de .X.lei, astfel că în mod corect acesta a fost stabilit de inspecția fiscală.

Cu privire la impozitul pe profit în cuantum de .X.lei, în mod corect s-a reținut de către instanța de fond că nu se poate defalca cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată de cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a dispus respingerea contestației ca nemotivată, astfel că s-a apreciat că organul de soluționare a contestațiilor respins în mod legal contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma indicată mai sus.

Față de cele expuse mai sus, Curtea în baza art.312(1) și (2) Cod procedură civilă va respinge recursul declarat de recurenta-reclamantă ca nefondat.

Recursurile declarate de recurentele-pârâte sunt fondate, Curtea apreciind că în cauză sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.304 pct.9 Cod procedură civilă aplicarea greșită a legii, nefiind îndeplinite condițiile motivului de casare prevăzut de art.304 pct.5 Cod procedură civilă.

Curtea apreciază că prima instanță a respectat dispozițiile art.261(5) Cod procedură civilă soluția recurată fiind motivată în fapt și în drept de natură a putea fi exercitat controlul de legalitate pe calea recursului declarat de pârâți, urmând a fi analizată pe fond legalitatea și temeinicia soluției recurate în raport de dispozițiile legale aplicabile și probele administrate în cauză.

Faptul că instanța de fond nu s-a pronunțat expres asupra excepției inadmisibilității unor cereri ale recurente având ca obiect majorările de întârziere și procesul verbal de control nu determină casarea sentinței și trimiterea cauzei spre rejudecare având în vedere caracterul subsidiar al obiectului principal al acțiunii și de aplicabilitatea dispozițiilor art.18(2) din Legea nr.554/2004.

În ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de terți, Curtea apreciază că în mod greșit prima instanță a apreciat că suma reprezentând cheltuielile prestate de terți reprezintă o cheltuială deductibilă, în cauză nefiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de art.21(4) lit.m din Legea nr.571/2003 și pct.48.

Astfel, S.C. .X. S.A. .X. a încheiat un contract de colaborare cu societatea .X.CHINA, având ca obiect controlul de calitate pentru piesele de bicicletă importate de către societatea din România. Valoarea totală a contractului este de .X.USD, urmând ca facturarea și implicit plata să se facă conform prevederilor contractuale. Pe baza rapoartelor lunare de activitate, ulterior, au fost emise două facturi:

- F.nr. NX2006DHS-1103 din 03.11.2006, în valoare de .X.USD, pentru perioada 01.01.2006 - 31.05.2006;
- F.nr. NX2007DHS-0109 DIN 09.01.2007, în valoare de .X.USD, pentru perioada 01.C6.2006-31.12.2006.

Serviciile au fost prestate pe teritoriul Chinei, așa cum rezultă din rapoartele de activitate lunare, mențiunile făcute în aceste rapoarte reprezentând indicativele containerelor în care au fost încărcate piesele de bicicletă verificate calitativ și cantitativ și la care s-au adus îmbunătățiri.

În,, data de 08.11.2006 societatea reclamantă a achitat către .X.CHINA suma de .X.\$, la cursul de .X.lei/\$ cu dispoziție de plată externă, reprezentând servicii de asistență, înregistrate în evidența contabilă prin următorul articol contabil: 628 „Cheltuieli cu serviciile prestate de terți” = 5124.2 „Conturi bancare in valuta” cu suma de .X.lei (.X.\$ X .X.lei/\$).

După cum rezultă și din articolul contabil menționat mai sus, nu a existat factura la data înregistrării în evidența contabilă, fiind înregistrată direct plata, fără a fi înregistrată obligația față de furnizor, și apoi decontarea acestuia, așa cum este prevăzut în O.M.F.P. nr. 1752/2003 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

De asemenea, pe perioada derulării inspecției fiscale, reclamanta a prezentat factura NX2006/03.11.2006 în valoare de .X.\$, cu ștampila altei societăți din China, .X.CO.LTD., neprezentând alte documente justificative în susținere din care să rezulte realitatea și legalitatea serviciului prestat în folosul realizării de venituri impozabile, pentru care s-a efectuat plata.

La dosarul contestației au fost depuse și X rapoarte de activitate pentru anul 2006, însă organul de soluționare a contestațiilor a reținut că rapoartele de activitate prezentate nu justifică prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea acestora pentru societatea contestatoare în calitate de client, respectiv că din aceste rapoarte de activitate nu rezultă concret modul în care a fost verificată calitatea bunurilor importate, care au fost parametrii calitativi urmăriți, în ce au constat îmbunătățirile aduse. Mai mult, s-a reținut că sarcina verificării calității revine vânzătorului, acesta fiind direct răspunzător pentru calitatea livrată clientului.

Așadar, în soluționarea contestației organul de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a reținut că nu au fost prezentate documente care să facă dovada necesității și prestării acestor servicii, și astfel, în mod legal organul de inspecție fiscală a constata că nu sunt deductibile fiscal, și au stabilit obligații suplimentare cu titlul de impozit pe profit.

Astfel, serviciile prestate de partenerul chinez nu pot fi probate cu documente justificative, și mai mult, acestea nu erau necesare.

Serviciile ar fi îndeplinit condițiile de exercitare a deductibilității, în concret, dacă ar fi fost 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.

Cu privire la impozitul pe profit aferent sumei de .X.lei reprezentând cheltuieli de transport, Curtea apreciază că în mod greșit prima instanță și-a însușit concluzia din raportul de expertiză în condițiile în care nu au fost arătate documentele justificative care au fost avute în vedere conform art.6 din Legea nr.82/1991.

Declarația Vamală de import este document justificativ este document justificativ doar în ce privește declararea taxelor vamale datorate și plătite în vamă și nu pot proba destinația ulterioară a produselor în cauză.

De asemenea, Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene la pct. 54, alin. (1) prevede următoarele: „Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective”.

În aceste condiții, afirmația doamnei expert contabil conform căreia suma de .X.lei reprezintă cheltuielă deductibilă fiscal a perioadei, incorectă nebazându-se strict pe documente justificative probante, și nu se invocă baza legală a afirmației făcută în cauză.

Cu privire la impozitul pe profit aferent sumei de .X.lei cheltuieli cu sponsorizarea pentru .X., Curtea apreciază că în mod greșit prima instanță a apreciat ca deductibile fiscal aceste cheltuieli cu sponsorizarea numelui .X.. Nu s-a probat în cauză calitatea acestei persoane și domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Pe de altă parte, față de faptul că la dosarul cauzei a fost depusă Recomandarea nr. X/18.08.2006 eliberată de Fundația Inter – Art. din .X., vă rugăm să constatați că acest document nu are caracterul cerut de dispozițiile art. 4, alin. 1 lit. d din Legea nr. 32/1994, respectiv de recunoaștere de către o persoană juridică fără scop lucrativ ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Documentul intitulat "Recomandare" are într-adevăr caracter de recomandare, respectiv de apreciere a performanțelor realizate de .X. în "domeniul ales", cel al regiei de teatru și film, însă nu rezultă din cuprinsul acestui document că fundația - .X.eană colaborează cu acesta în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea. Nici din consultarea listei colaboratorilor Fundației Inter-Art, publicată pe pagina de internet a fundației la adresa <http://www.inter-art.ro/>, nu rezultă că .X.ar avea această calitate.

Cu privire la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în cuantum de .X.lei și majorări de întârziere, Curtea a apreciază că în raport de obiectul contestației administrative și de actele depuse,, recurența datorează legal plata acestui debit.

Suma de .X.lei reprezintă impozit pe venitul persoanelor nerezidente, aferent comisioanelor achitate de societate la extern, impozit care, după cum am arătat la punctul 1.1.A. din prezenta cerere de recurs, nu a fost contestat de societatea .X. S.A., după cum rezultă din contestația depusă ("menționăm că diferența între suma de .X.lei și .X.lei reprezintă impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți pe care nu îl contestăm").

Suma de .X.lei reprezintă majorări de întârziere aferente unui debit necontestat.

Prin necontestarea debitului, rezultă că accesoriile aferente au fost acceptate de societatea contestatoare ca fiind datorate bugetului de stat.

Cu privire la suma reprezentând TVA în cuantum de .X. lei în mod greșit prima instanță a apreciat că serviciile de cazare facturate și achitate nu au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile din punctul de vedere al TVA.

În cauză, recurenta-reclamantă nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că delegările au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile.

Pentru a dovedi că serviciile de cazare achitate de reclamantă a fost prestate în scopul realizării operațiunilor taxabile, trebuiau prezentate documente justificative, precum ordine de deplasare din care să rezulte că persoana care a beneficiat de astfel de servicii are calitatea de salariat, administrator sau persoană asimilată, și scopul deplasării care a generat servicii de cazare. Întrucât astfel de acte nu au fost prezentate, nu se justifică serviciile de cazare achitate, și nici dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată.

Față de cele expuse mai sus, Curtea în baza art.312(1) și 82) Cod procedură civilă va admite recursurile declarate de autoritatea pârâtă și în consecință va modifica sentința atacată în sensul că va respinge în tot acțiunea reclamantă, ca nefondată.

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

Respinge recursul declarat de SC .X. SA împotriva Sentinței nr.X din 17 aprilie 2013 a Curții de Apel .X.– Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Admite recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.) împotriva aceleiași sentințe.

Modifica sentința atacată în sensul că respinge în tot acțiunea reclamantei, ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 23 septembrie 2014

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X