

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

Decizia nr.911

Dosar nr..X./2/2009

Ședința publică de la 25 februarie 2014

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

S-au luat în examinare recursurile declarate de 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 29 februarie 2012 a Curții de Apel .X.– Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică, se prezintă recurentele – pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.), prin consilier juridic X, cu delegație la dosar și intimatul – reclamant SC .X..X. SA .X., reprezentat prin avocat .X., cu delegație la dosar.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că recursurile sunt declarate și motivate în termenul prevăzut de art.20 alin.(1) din Legea nr. 554/2004, fiind scutite de plata taxei de timbru.

Se mai învederează că intimatul – reclamant a depus la dosar întâmpinare.

Înalta Curte, constatând că nu mai sunt chestiuni prealabile de discutat, acordă cuvântul părților prezente în raport cu recursul formulat.

Recurentele – pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.), prin consilier juridic, au solicitat admiterea recursurilor formulate și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii, pentru motivele formulate în scris.

S-a arătat că în mod greșit a fost omologată de către instanța de fond doar expertiza favorabilă reclamantei, în timp ce concluziile expertului contabil propriu nu au fost reținute.

Intimata – reclamantă, prin avocat pune concluzii de respingere a recursurilor ca nefondate, apreciind soluția primei instanțe ca fiind legală și temeinică.

Apreciază apărătorul că în mod corect prima instanță a valorificat rapoartele de expertiză contabile, considerând că organele fiscale au dat o interpretare excesivă textelor de lege, simpla neîndeplinire a cerinței formale a solicitărilor trimestriale neconducând automat la sancționarea societății.

De asemenea, susține că experții contabili au clarificat și problema interpretării normelor în lumina modificărilor succesive din codul fiscal.

Solicită respingerea recursurilor, fără cheltuieli de judecată.

Înalta Curte, în temeiul art.150 din Codul de procedură civilă, reține cauza spre soluționare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal sub nr. .X./2/2009 din 30.01.2009, reclamanta SC .X..X. SA .X. a solicitat în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea în parte a Deciziei nr. 365/2008 emisa de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care a fost soluționată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plata nr. X/30.05.2008, respectiv Dispoziției de masuri nr. .X./09.06.2008 și pe cale de consecință împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .X./30 mai 2008, acte administrativ-fiscale încheiate de D.G.F.P. .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., acte prin care au fost stabilite în mod nelegal în sarcina societății reclamante următoarele obligații suplimentare de plata:

1. impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor - .X.lei;
2. majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor - .X.lei;
3. contribuția pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați -.X.lei;
4. majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați -.X.lei;
5. vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate-.X.lei;
6. majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate -.X..

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că Decizia nr. 365/2008 este în parte netemeinică și nelegală, organele fiscale nerespectând decizia de desființare a raportului de inspecție fiscală anterior, cu privire la vărsămintele pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

S-a arătat că .X. .X. nu a avut în baza de date astfel de persoane, motiv pentru care consideră că s-a aflat în imposibilitate de a aduce la îndeplinire obligația legală.

În ceea ce privește impozitul pe venituri din salarii, contribuția la asigurări de sănătate și accesoriile acestora, reclamanta a arătat că organele fiscale nu au respectat cele stabilite prin prima decizie de soluționare a contestației referitoare la dubla impozitare a aceleași baze impozabile, sumele respective fiind constatate anterior ca fiind cheltuieli nedeductibile.

Prin întâmpinarea depusă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Județene .X. s-a solicitat respingerea contestației ca neîntemeiată.

La dosarul cauzei au fost depuse și concluzii scrise de către pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care s-a solicitat respingerea cererii de chemare în judecată formulată de reclamantă, ca nefondată, în esență pentru aceleași argumente precizate și în întâmpinarea pârâtei DGFPJ .X. și în decizia de soluționare a contestației nr. 365/2008.

În cauză a fost administrată proba cu înscrisuri și proba cu expertiză contabilă.

Prin Sentința nr. .X. din 29 februarie 2012 a Curții de Apel .X.– Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, s-a admis acțiunea formulată de reclamanta SC .X..X. SA în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. (ANAF .X.).

S-a anulat, în parte, Decizia nr. 365 din 31.10.2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ceea ce privește punctele 1 și 2, a fost anulată Decizia de impunere privind obligații suplimentare de plată nr. X din 30.05.2008 și raportul de inspecție fiscală nr. .X. din 30.05.2008 emise de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. și exonerată reclamanta de plata următoarelor sume: .X.lei – impozit pe venituri de natură salarială, .X.lei – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, .X.lei – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, .X.lei – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, .X.lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și .X.lei majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de Apel a reținut sub aspectul situației de fapt, că împotriva raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.05.2008, deciziei de impunere nr. X/30.05.2008 și dispoziției de măsuri nr. .X./09.06.2008, reclamanta a formulat contestație, ce a fost soluționată prin decizia nr. 365/31.10.2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma totală de .X.lei reprezentând: .X.lei – impozit pe venituri de natură salarială, .X.lei – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, .X.lei – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și .X.lei – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate; a fost respinsă ca nemotivată contestația formulată pentru suma totală de .X.lei reprezentând: .X.lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X.lei majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați; a fost trimisă contestația formulată împotriva deciziei de măsuri nr. .X./09.06.2008 spre competență soluționare la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

S-a arătat în considerentele sentinței atacate că, în ceea ce privește contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, reclamanta avea, în perioada august 2002 – 31.12.2006, potrivit art. 42 din OUG nr. 102/1999 (în forma în vigoare pentru perioada respectivă), obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, nerespectarea acestei prevederi, potrivit art. 43 alin. 1 din același act normativ, fiind sancționată cu obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

S-a mai reținut că, în ceea ce privește excepția prevăzută de art. 43 alin 2, reclamanta nu s-a adresat agenției județene pentru ocuparea forței de muncă pentru a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior, în luna februarie 2007, Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă .X. comunicându-i cu adresele nr. .X., .X., .X., .X. și .X. din 14.02.2007 faptul că în perioada 2002 – 2006 nu a avut în evidență persoane cu handicap calificate în meseriile societății.

În aceste condiții, instanța a reținut că reclamanta nu putea să-și îndeplinească obligația de a angaja persoane cu handicap, chiar dacă solicita trimestrial agenției județene de ocupare a forței de muncă repartizarea de persoane cu handicap, fiind nelegală obligarea reclamantei la plata sumelor de .X.lei – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și .X.lei – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială, s-a reținut că sumele ce reprezintă plăți către comercianți sau extrageri de numerar efectuate de .X.și .X.au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont.

S-a reținut că în urma primei inspecții fiscale s-a considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit întrucât nu au la bază documente justificative, iar ulterior, când s-a realizat cea de-a doua inspecție fiscală, ce formează obiectul cauzei de față, organele fiscale au considerat aceste sume ca fiind venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit, făcând aplicarea prevederilor art. 9 alin. 1 din OG nr. 7/2001(aplicabil până la 01.01.2004), respectiv art. 41 lit. b și art. 55 din Codul fiscal (aplicabil după 01.01.2004).

Instanța a apreciat că modul în care au procedat organele fiscale este nelegal, întrucât au calificat aceleași operațiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societății față de verificarea impozitului pe venit la salariaților, în ambele situații organele fiscale întemeindu-și susținerile pe lipsa documentelor justificative, motiv pentru care judecătorul fondului a constatat că acestea nu puteau fi calificate decât ca fiind nedeductibile fiscal pentru impozitul pe profit în temeiul art. 21 alin. 4 lit. f din Codul fiscal, și nu ca și venituri de natură salarială.

În aceeași măsură și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de .X.lei, s-a apreciat că au fost greșit considerate venituri de natură salarială, ele neputând fi considerate decât cel mult având natura unor dividende, astfel cum sunt definite de art. 7 alin. 1 pct. 12 din Codul fiscal (inclusiv în forma inițială)

S-a apreciat că, în condițiile în care reglementările legale referitoare la impozitarea veniturilor din salarii, reținute de organele fiscale, au rămas în vigoare și după modificarea Codului fiscal, prin introducerea dispoziției prevăzute de art. 7 alin. 1 pct. 12 lit. d din Codul fiscal, organele fiscale au calificat greșit respectivele sume ca fiind venituri salariale, și nu dividende, neputând fi admis ca în baza aceluiași dispoziții legale să se poate ajunge la concluzii diferite.

Pentru aceste considerente, Curtea de Apel a apreciat că este nelegală și obligarea reclamantei la plata sumelor de .X.lei – impozit pe venituri de natură salarială, .X.lei – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială și obligarea reclamantei la plata sumelor de .X.lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și .X.lei majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, care au fost stabilite având în vedere aceleași sume considerate nejustificat de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

S-a reținut și că reclamanta a invocat aceleași argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât și cu privire la contribuția la fondul de sănătate datorată de asigurați, astfel că a fost constatată neîntemeiată soluția dată prin decizia de soluționare a contestației nr. 365/31.10.2008, de respingere a acestui capăt de cerere al contestației ca nemotivat.

Împotriva acestei sentințe au formulat recurs 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.

Motivele de recurs invocate de autoritățile pârâte sunt comune ambelor recursuri și se încadrează în dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă invocându-se greșita aplicare a legii în ceea ce privește soluția recurată prin care s-a dispus anularea în parte a Deciziei nr.305/31 octombrie 2008 emisă de ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește pct.1 și 2 și prin

care s-a dispus anularea deciziei de impunere privind obligații suplimentare e plată nr.X/30.05.2008 și a raportului de inspecție fiscală nr..X./30.05.2008 emise de Administrația Finanțelor Publice .X. și a fost exonerată reclamanta-intimată de plata sumelor reținute în actele contestate și a majorărilor de întârziere aferente obligațiilor principale.

Primul aspect al nelegalității privește vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de .X.lei plus accesorii în cuantum de .X.lei.

Se arată că instanța de fond a aplicat greșit dispozițiile art.42 alin.1 și art.43 din OUG nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap apreciind că solicitarea trimestrială repartizării de persoane cu handicap este formală și lipsa acestuia nu poate determina sancționarea societății reclamante, în condițiile în care fapt de necontestat de către reclamantă nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de art.42(1) și 43 din OUG nr.102/2009.

În baza acestor dispoziții egale, reclamanta-intimată avea obligația să solicite agenției pentru ocuparea forței de muncă repartizarea de persoane cu handicap, iar nerespectarea acestei obligații conduce la stabilirea de obligații reprezentând contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap.

Al doilea aspect de nelegalitate privește impozitul pe veniturile de natură salarială în cuantum de .X.lei plus accesorii aferente.

Recurentele-pârâte arată că în mod nelegal, în raport de incidența dispozițiilor OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit și a Normelor metodologice de aplicare a acestuia HG nr.54/2003, prima instanță a apreciat că organele fiscale nu au calculat corect impozitul pe venit aferent bazei impozabile stabilite în plus vizând perioada supusă calendarului – 2002-2006.

Recurentele arată că instanța de fond nu a ținut cont de obiecțiunile formulate la raportul de expertiză privind modalitatea de stabilire a obligației principale în cuantum de .X.lei – materiale de construcții și servicii imobile din .X. și X diferită de cea menționată în raportul de expertiză.

Se arată că în mod corect s-a calculat impozitul pe venit aferent bazei de calcul stabilite în plus, având în vedere că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în interesul desfășurării activității economice, imobilele nefiind în proprietatea societății reclamante, ci în proprietatea unei persoane fizice, iar societatea reclamantă avea obligația să calculeze impozitul pe venit în condițiile în care cheltuielile au fost efectuate pentru obținerea de către societate a profitului impozabil.

Se arată că cheltuielile au reprezentat avantaje acordate persoanelor fizice X, fiind corect încadrate, în raport de dispozițiile OG nr.7/2001 și al Legii nr.571/2003 ca și cheltuielile nedeductibile și totodată venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit.

Se arată că în cadrul impozitului pe venit, după data de 1.04.2004 sunt aplicabile dispozițiile Legii nr.571/2003 privind codul fiscal se încadrează și veniturile din salarii diferite de art.55, în baza art.41 lit.b din Codul fiscal.

Se arată că prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu s-au contrazis reținerile din Decizia nr.27/2008 în sensul că, prin acea decizie s-a statuat că același venit nu poate fi trata ca bază de impunere pe veniturile din salarii, nicidecum faptul că în condițiile încadrării sumei ca o cheltuială nedeductibilă fiscal pentru societate aceeași sumă nu poate reprezenta venit impozabil la persoana fizică.

Aceste cheltuieli au reprezentat avantaje acordate persoanelor fizice fiind corect încadrate, în raport de dispozițiile OG nr.7/2001 și al Legii nr.571/2003, ca și

cheltuieli nedeductibile fiscal și totodată venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit.

În ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați în cuantum de .X. lei plus accesorii aferente recurențele arată că această sumă a fost calculată în mod corect fiind aferentă bazei impozabile în plus, iar legalitatea stabilirii bazei impozabile determină legalitatea stabilirii contestației pentru asigurări de sănătate.

Se arată că obligațiile suplimentare au fost calculate corect în baza OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, modificată prin OG nr.93/2004 aplicabilă până la data intrării în vigoare a Legii nr.95/2006.

Se arată că în mod corect prin Decizia nr.365/31 octombrie 2008 s-a respins ca nemotivată contestația reclamantei-intimate.

Recurențele solicită admiterea recursurilor și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiate și menținerii ca legale și temeinice a actelor fiscale contestate.

La dosar intimata-reclamantă a formulat întâmpinare în care a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate și menținerea sentinței atacate ca legală și temeinică.

Analizând recursurile declarate în raport de motivele de nelegalitate, Curtea apreciază pentru următoarele considerente că acestea sunt nefondate, în cauză sentința recurată fiind dată cu aplicarea corectă a legii, în raport de probele administrate, față de toate aspectele de nelegalitate contestate .

Situația de fapt, care a determinat prezentul litigiu astfel cum rezultă din probele administrate acte și expertiza contabilă este următoarea.

Reclamanta – intimată a fost supusă unei inspecții fiscale ce a vizat perioada 01.2002 – 12.2006, în urma căreia s-a întocmit raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.07.2007 și decizia de impunere nr. X/31.07.2007 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Prin decizia nr. X/31.01.2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a dispus printre altele, desființarea raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere de mai sus, pentru suma totală de .X. lei reprezentând: .X. lei – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, .X. lei – majorări de întârziere aferente, .X. lei – penalități de întârziere, .X. lei – impozit pe venituri din salarii, .X. lei majorări de întârziere aferente, .X. lei – penalități de întârziere, .X. lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X. lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X. lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X. lei – penalități stopaj aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei și cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către DGFP .X. – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.05.2008, decizia de impunere nr. X/30.05.2008 și dispoziția de măsuri nr. .X./09.06.2008.

Prin decizia de impunere nr. X/30.05.2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligații suplimentare de plată: .X. lei – impozit pe venituri de natură salarială, .X. lei – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură

salarială, .X.lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X.lei majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X.lei – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și .X.lei – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligații suplimentare, organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială: retragerea din conturile bancare a sumei de .X.lei de către persoane care au calitatea de angajat al societății (.X.lei de către .X.angajată cu contract individual de muncă înregistrat sub nr. .X./16.09.2009 și .X.lei de către .X.având calitatea de acționar majoritar și președinte al Consiliului de administrație) și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de .X.lei, la obiectivele „construcție X” și „construcție .X., str. X” la care actele de proprietate și autorizațiile de construcție aparțin persoanei fizice .X..

a fost supusă unei inspecții fiscale ce a vizat perioada 01.2002 – 12.2006, în urma căreia s-a întocmit raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.07.2007 și decizia de impunere nr. X/31.07.2007 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Prin decizia nr. 27/31.01.2008 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a dispus printre altele, desființarea raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere de mai sus, pentru suma totală de .X.lei reprezentând: .X.lei – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, .X.lei – majorări de întârziere aferente, .X.lei – penalități de întârziere, .X.lei – impozit pe venituri din salarii, .X.lei majorări de întârziere aferente, .X.lei – penalități de întârziere, .X.lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X.lei – majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X. lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X.lei – penalități stopaj aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare care au făcut obiectul actului desființat în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei și cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către DGFP .X. – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X., raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.05.2008, decizia de impunere nr. X/30.05.2008 și dispoziția de măsuri nr. .X./09.06.2008.

Prin decizia de impunere nr. X/30.05.2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligații suplimentare de plată: .X.lei – impozit pe venituri de natură salarială, .X.lei – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, .X.lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X.lei majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, .X.lei – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și .X.lei – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligații suplimentare, organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială: retragerea din conturile bancare a sumei de .X.lei de către persoane care au calitatea de angajat al societății (.X.lei de către .X.angajată cu contract individual de muncă înregistrat sub nr. .X./16.09.2009 și .X.lei de către .X.având calitatea de acționar majoritar și președinte al Consiliului de administrație) și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de .X.lei, la obiectivele „construcție X” și „construcție .X., str. X, Sector 1” la care actele de proprietate și autorizațiile de construcție aparțin persoanei fizice .X..

În ceea ce privește aspectele de nelegalitate privind contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap.

Curtea apreciază că soluția primei instanțe prin care reclamanta-intimată a fost exonerată de la plata sumelor de .X.lei, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate plus majorări de întârziere aferente este dată cu aplicarea și interpretarea corectă a dispozițiilor art.42-45 din OUG nr.102/1999, în raport de situația de fapt și de scopul urmărit de legiuitor prin instituirea acestor obligații în sarcina agenților economici în perioada august 2002-31.12.2006.

Reclamanta-intimată avea obligația conform art.42 din OUG nr.102/1999, în forma în vigoare pentru perioada respectivă de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, iar nerespectarea acestei prevederi, potrivit art.43 alin.1 din același act normativ, se sancționează cu obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

De la această obligație art.43 alin.2 prevede o excepție și anume în situația în care agentul economic face dovada că a solicitat trimestrial repartizarea de persoane cu handicap și că agențiile de ocupare a forței de muncă nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.

Fapt de necontestat intimata nu s-a adresat agenției pentru ocuparea forței de muncă pentru a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior în luna februarie 2007, când Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă .X. a comunicat cu adresele .X., .X., .X., .X. și .X. din 14.02.2007 faptul că în perioada 2002-2006 nu a avut în evidență persoane cu handicap calificate în înscrierile societății.

În mod corect prima instanță a contestat că intimata nu putea să-și îndeplinească obligația de a angaja persoane cu handicap chiar dacă îndeplinea cerința formulată de a solicita agenției repartizarea de persoane cu handicap și a apreciat corect în raport de situația de fapt că intimata a fost în imposibilitate obiectivă de a-și îndeplini această obligație prevăzută de art.42 din OUG nr.102/2009.

În cauză nu se impune sancționarea intimatei pentru nerespectarea obligației prevăzute de art.42 din OUG nr.102/1999, scopul legii prin dispozițiile art.42-43 din OUG nr.102/1999 fiind acela de a proteja persoanele cu handicap și nu de a sancționa agenții economici pentru neîndeplinirea obligației de a solicita formal agenției repartizarea de persoane cu handicap.

Față de situația concretă a reclamantei, în perioada 2002-2006 agenția teritorială a comunicat ulterior în februarie 2007 că nu a avut în evidență persoane cu handicap necesare activității. Așadar, intimata și în situația în care solicita trimestrial în perioada supusă controlului repartizarea de persoane cu handicap agenția nu putea să-i repartizeze astfel de persoane deoarece nu le avea în evidență.

S-a apreciat corect că în raport de situația de fapt, neîndeplinirea cerinței formale a solicitărilor trimestriale nu are relevanță și aplicarea formală și excesivă a textului nu poate să determine sancționarea reclamantei-intimate.

În acest sens există și practica instanței de recurs, respectiv Decizia nr.2041 din 17.04.2007 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal.

Aspectul de nelegalitate cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială nu este fondat, în cauză prima instanță interpretând și aplicând corect dispozițiile legale incidente, respectiv dispozițiile OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit până la

data de 1.01.2004 și dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal după data de 1.01.2004 în raport de situația de fapt și de probele administrate – acte plus raportul de expertiză inclusiv răspunsul la obiecțiunile formulate de recurente.

Cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială, instanța reține că organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială, și nu cheltuieli, suma totală de .X.lei, din care suma .X.lei plăți și extrageri către persoane care au calitatea de angajat al societății (.X.lei de către .X.angajată cu contract individual de muncă înregistrat sub nr. .X./16.09.2009 și .X.lei de către .X.având calitatea de acționar majoritar și președinte al Consiliului de administrație) și angajarea unor consumațiuni de materiale de construcții și servicii în cuantum total de .X.lei, la obiectivele „construcție X” și „construcție .X., str. X” la care actele de proprietate și autorizațiile de construcție aparțin persoanei fizice .X..

Sumele ce reprezintă plăți către comercianți sau extrageri de numerar efectuate de .X.și .X.au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont. În urma primei inspecții fiscale s-a considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit întrucât nu au la bază documente justificative, extrasele de cont neputând reprezenta astfel de documente întrucât în acestea nu se pot identifica în ce au constat bunurile și serviciile achiziționate de societate și dacă acestea au fost necesare societății în desfășurarea activității.

Ulterior, când s-a realizat cea de-a doua inspecție fiscală, ce formează obiectul cauzei de față, organele fiscale au considerat aceste sume ca fiind venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit, făcând aplicarea prevederilor art. 9 alin. 1 din OG nr. 7/2001(aplicabil până la 01.01.2004), respectiv art. 41 lit. b și art. 55 din Codul fiscal (aplicabil după 01.01.2004).

Curtea apreciază că modul în care au procedat organele fiscale este nelegal, întrucât au calificat aceleași operațiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societății față de verificarea impozitului pe venit la salariaților. Astfel, dacă organele fiscale considerau, pe baza documentelor verificate, că există probe că respectivele plăți către comercianți și extrageri de numerar de către .X.și Chriac Gabriel, nu reprezentau cheltuieli de protocol ale societății, ci venituri de natură salarială ale persoanelor de mai sus, aveau obligația de a le califica ca fiind venituri/cheltuieli de natură salarială, nu numai atunci când au verificat impozitul pe veniturile salariaților, ci și atunci când au verificat impozitul pe profit al societății.

Lipsa unor documente justificative pentru cheltuielile respective atrage sancțiunea nedeductibilității fiscale pentru impozitul pe profit al societății în calitate de angajator în baza art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal dar nu poate determina și justifica încadrarea lor greșită, de către organul fiscal ca și venituri de natură salarială, respectiv venit impozabil la angajat.

În acest sens este și concluzia raportului de expertiză – filele 442-443 dos fond în sensul că sumele în cauză, reprezentând operațiunile de ridicare de numerar sau cele de efectuare de plăți cu cardurile, pentru care nu se prezintă documente justificative cerute de lege sunt nedeductibile fiscal și nu pot fi incluse în baza de calcul și supuse impozitului pe venit.

Expertiza nu înlătură cerința necesității prezentării documentelor justificative astfel cum le definește legea, însă arată faptul că din punct de vedere fiscal inexistența documentelor justificative întocmite potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau a intrării în gestiune, constituie motiv de nedeductibilitate fiscală pentru impozitul pe profit (art. 21 alin. 4 lit. f) Cod fiscal).

Însă inspecția fiscală, deși a reținut acest fenomen ca reprezentând cheltuieli nedeductibile la calcularea impozitului pe profit, în stabilirea diferențelor de impozit pe

profit, motivul de nedeductibilitate care să fie în concordanță cu situația de fapt constatată (art. 21 alin. 4 lit. f) Cod fiscal) ci a încadrat constatarea la art. 21 alin. 4 lit. e) ca reprezentând cheltuieli efectuate în favoarea acționarilor sau asociațiilor. Această încadrare influențează ulterior în tratarea impozitului pe venit, fiind adăugate la baza de impozitare și asemenea sume.

În acest mod s-a mărit în mod nelegal baza de impozitare și au fost reținute în sarcina reclamantei sume care nu se încadrează în venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit conform art.9(1) OG nr.7/2001 aplicabile până la 1.01.2004 și respectiv art.41 și art.45 din Codul fiscal.

În mod greșit organele fiscale au considerat că sunt venituri de natură salarială și angajarea unor costuri de materiale și servicii în cuantum total de .X.lei la obiectivele construcție X nr.X și construcție .X. X la care actele de proprietate și autorizațiile de construire aparțin acționarului majoritar .X..

În mod corect în raport de concluziile raportului de expertiză – filele 441-443 dosar fond și răspunsul la obiecțiuni – fila 481 dosar fond, prima instanță a apreciat că respectivele costuri angajate pentru cele două obiective investiționale pentru perioada 2002-2004 nu reprezintă venit impozabil la angajat, respectiv acționar și nu pot fi asimilate veniturile de natură salarială neputând fi supuse impozitului pe venit, le fiind asimilate dividendelor începând cu data de 01.01.2005.

Aceste sume au fost considerate greșit de către organul fiscal ca fiind venituri de natură salarială, ele neputând fi considerate decât cel mult având natura unor dividende, astfel cum sunt definite de art. 7 alin. 1 pct. 12 din Codul fiscal (inclusiv în forma inițială) și anume „o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică”.

De altfel, organele fiscale califică astfel de cheltuieli pentru anii 2005 – 2006 ca fiind dividende, invocând dispozițiile introduse începând cu 01.01.2005 în art. 7 alin. 1 pct. 12 lit. d din Codul fiscal, potrivit cărora „dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend”.

În condițiile în care reglementările legale referitoare la impozitarea veniturilor din salarii, reținute de organele fiscale, au rămas în vigoare și după modificarea Codului fiscal, prin introducerea dispoziției de mai sus, rezultă că organele fiscale au calificat greșit respectivele sume ca fiind venituri salariale, și nu dividende, neputând fi admis ca în baza aceluiași dispoziții legale să se poate ajunge la concluzii diferite.

În consecință instanța de recurs apreciază că prima instanță făcând o aplicare corectă a legii și valorificând concluziile raportului de expertiză contabilă a constatat că este nelegală obligarea intimatului la plata sumei de .X.lei impozit pe venituri de natură salarială plus accesorii aferente de .X.lei.

Al treilea aspect de nelegalitate privind obligarea reclamantei-intimate la plata sumei de .X.lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați plus majorări de întârziere aceste categorii de venituri.

În mod corect prima instanță a apreciat nelegalitatea soluției administrative dispusă prin Decizia nr.365/31 octombrie 2008 prin care contestația privind această categorie de debit a fost respinsă ca nemotivată.

S-a reținut că reclamanta-intimată a invocat aceleași argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât și cu privire la contribuția la fondul de sănătate având în vedere interdependența dintre cele două categorii de obligații la bugetul de stat stabilite în sarcina intimatului.

Plecând de la premisa că suma principală reținută de X lei a fost considerată și stabilită nelegal ca fiind impozit suplimentar pe venituri de natură salarială de către organele fiscale, cu ocazia celui de-al doilea control, în mod corect prima instanță a apreciat ca neegală și obligarea intimatului la plata sumei de .X.lei contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați plus accesorii aferente, sume care au fost stabilite avându-se în vedere aceleași sume considerate greșit și nelegal de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

Față de cele expuse mai sus, Curtea în baza art.312(1) și (2) Cod procedură civilă va respinge recursurile ca nefondate, menținând ca legală și temeinică sentința pronunțată de instanța de fond.

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

Respinge recursurile declarate de 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 29 februarie 2012 a Curții de Apel .X.– Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 25 februarie 2014

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X

X