

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

DECIZIA nr.4800

Dosar nr.4078/1/2013

Ședința publică de la 11 decembrie 2014

Președinte:	.X.	- judecător
	.X.	- judecător
	.X.	- judecător
	.X.	- magistrat asistent

S-a luat în examinare contestația în anulare formulată de S.C. .X. SA .X. împotriva Deciziei nr..X. din 30 mai 2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile pe fondul cauzei au avut loc în ședința publică de la data de 04.12.2013, fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a da posibilitate părților să formuleze Concluzii scrise, a amânat pronunțarea la data de 11.12.2013.

ÎNALTA CURTE,

Asupra contestației în anulare de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal reclamanta S.C. .X.S.A. .X. a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (ANAF-DGAMC) și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția de soluționare a contestațiilor (ANAF-DGSC), anularea Deciziei nr.199/2010 emisă de ANAF-DGSC și, pe cale de consecință, anularea Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr../X./22.12.2009 emis de ANAF-DGAMC; anularea Deciziei de impunere nr../X./08.12.2009 emisă de ANAF-DGAMC și compensarea sumei de .X. lei, reprezentând prejudiciul cauzat de societate prin calcularea și impunerea unor obligații suplimentare, conform actelor administrative sus menționate cu

obligațiile de plată ulterioare pentru bugetul consolidat al statului, stabilite conform prevederilor legale.

2. Hotărârea instanței de fond

Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, prin Sentința nr..X. din 27 noiembrie 2012, a admis, în parte, acțiunea formulată de reclamantă și a anulat, în parte:

- Decizia nr. 199/2010 emisă de ANAF-DGSC;
- Decizia de impunere nr..X./08.12.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili;
- Raportul de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr..X./X./ 22.12.2009 emis de ANAF-DGAMC în ceea ce privește stabilirea impozitului pe profit suplimentar și accesoriile aferente cu luarea în considerare în mod nelegal a nedeductibilității sumelor de:
 - .X. lei, cheltuielile de deplasare, cazare și masă acordate în perioada 2005-2007 partenerilor de afaceri ai reclamantei,
 - .X. lei, cheltuieli cu serviciile de cazare/masă, servicii turistice și agrement pentru salariații societății,
 - .X. lei, dobânzi plătite de societate pentru împrumutul de la acționari,
 - .X. lei, cheltuieli cu servicii asistența tehnică prestate de Joseph Dorffel,
 - .X. lei, cheltuieli efectuate de Asociația Clubul Sportiv „.X.”;
 - .X. lei, cheltuieli cu materia primă.

3. Hotărârea instanței de recurs

Prin Decizia nr..X. din 30 mai 2013, Înalta Curte de Casație și Justiție a respins recursul declarat de S.C. .X.SA .X. împotriva Sentinței nr..X. din 27 noiembrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat, a admis recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva aceleiași sentințe, a modificat sentința atacată, în sensul că a menținut deductibilitatea sumei de .X. lei, a modificat Decizia nr.199/2010 și Decizia de impunere nr..X./ 08.12.2009, în sensul că exonerează societatea reclamantă de la plata impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată și accesoriile, aferente sumei de .X. lei, a respins în rest acțiunea.

Pentru a pronunța această hotărâre s-a reținut referitor la suma de .X. lei că reprezintă cheltuieli deductibile motivând, în esență, că potrivit opiniei expertului acestea reprezintă cheltuieli făcute în scopul obținerii de venituri impozabile, ca cheltuieli de marketing din perioada 2005 – 2007, concluzie care este lipsită de temei legal.

Astfel, este necontestat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli făcute în perioada 2005 – 2006-2007 pentru:

- .X. lei, cheltuieli de cazare și masă;
- .X. lei, prestări servicii masă;

- .X. lei, cheltuieli cu servicii de cazare și restaurant;
- .X. lei, cheltuieli cu manifestări artistice și servicii de catering.

Or, în opinia instanței de recurs aceste cheltuieli care au fost făcute pentru deplasarea cazarea, masa și agrementul partenerilor de afaceri ai societății comerciale au fost încadrate de aceasta, precum și de expert și instanța de judecată, ca fiind cheltuielile la care se referă art. 21 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal, apreciindu-le ca fiind deductibile.

Însă, s-a reținut că potrivit art.21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal cheltuielile de cazare, masă și transport sunt deductibile doar în cazul în care sunt efectuate de salariații și administratorii societății, în scopul obținerii de venituri impozabile.

Astfel fiind, rezultă că instanța de fond a reținut în mod greșit concluziile expertului contabil și a considerat ca deductibilă suma de .X. lei, ca urmare a aplicării greșite a prevederilor art.21 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli efectuate cu serviciile de cazare, masă servicii turistice și agrement pentru salariații societății, instanța de fond a reținut, pe de o parte, că cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli turistice nu sunt deductibile, nefiind dovedit cum au contribuit acestea la obținerea de venituri impozabile și, pe de altă parte, că restul cheltuielilor până la suma de .X. lei, adică suma de .X. lei ar reprezenta cheltuieli deductibile în condițiile art. 21 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal cu cheltuieli de marketing.

În cauză, în opinia instanței de recurs este necontestat că suma de .X. lei este formată din:

- .X. lei, cheltuieli cu servicii de masă;
- .X. lei, cheltuieli cu servicii turistice;
- .X. lei, cheltuieli cu servicii de masă și cazare;
- .X. lei cheltuieli cu servicii de masă;
- .X. lei cheltuieli cu servicii de masă;
- .X. lei cheltuieli cu serviciu de restaurant;
- .X. lei cheltuieli cu servicii de masă și agrement;
- .X. lei cheltuieli cu servicii de masă;
- .X. lei cheltuieli cu servicii de masă.

Repartizate pe ani, aceste cheltuieli au fost efectuate: .X. lei servicii turistice și de masă în anul 2006, 9.990 lei servicii de masă în 2007 și .X. lei servicii de masă, restaurant și agrement în 2008.

Instanța de fond a considerat că suma de .X. lei ar fi cheltuieli aferente unor programe de pregătire profesională a salariaților, deși acestea se reduc la cheltuieli de cazare, masă, restaurant, agrement, fără alte cheltuieli specifice unor activități efective care să vizeze pregătirea profesională: plăți pentru formatori, lectori, achiziționarea de materiale specifice, etc.

Astfel fiind, rezultă că soluția instanței de fond este greșită în ceea ce privește suma de .X. lei, nefiind făcută legătura dintre necesitatea efectuării acestei cheltuieli și obținerea de venituri impozabile de către societatea comercială.

Cu alte cuvinte, rezultă că organele fiscale au calificat în mod judicios aceste cheltuieli în sumă de .X. lei ca fiind avantaje acordate salariaților, încadrate la art. 21 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal ca cheltuielile salariale sau asimilate acestora, neimpozitate la angajat.

În ceea ce privește suma de .X. lei calificată drept cheltuieli cu penalitățile calculate de societate pentru neplata la timp a dividendelor aferente exercițiului financiar 2002, instanța de fond le-a considerat ca fiind deductibile.

Instanța de fond a reținut ca un fapt necontestat că societatea a plătit dividendele cu întârziere, iar la data plății a achitat și dobânzile aferente zilelor de întârziere, iar la 30.12.2004 a virat și impozitul pe dividende.

Agenția Națională de Administrare Fiscală a susținut, în criticile formulate în recurs, că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli efectuate în condițiile art. 21 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal astfel că sunt nedeductibile, critică pe care instanța de recurs a reținut-o ca fiind neîntemeiată.

Astfel, operațiunea economică nu este contestată nici de organele fiscale, fiind stabilit că societatea comercială a reținut dividendele datorate acționarilor, folosindu-le ca resurse financiare necesare desfășurării activității economice.

Totodată, s-a reținut că este necontestat că, atunci când au fost plătite dividendele, la acestea au fost adăugate și dobânzile aferente, calculate la nivelul de referință al BNR.

Astfel, este evident că suma de .X. lei reprezintă o cheltuială efectuată pentru utilizarea dividendelor achitate acționarilor cu întârziere, ceea ce prezintă o cheltuială efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile de către societatea comercială, fiind incidente prevederile art. 21 alin. (1) di Codul fiscal.

Cu alte cuvinte, instanța de recurs a înlăturat criticile autorității fiscale recurente, actele administrative fiscale fiind nelegale și netemeinice în privința impozitului pe profit și TVA, inclusiv accesoriile calculate, aferente sumei de .X. lei.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de .X., instanța de fond a reținut că sunt deductibile, reprezentând plata serviciilor de instruire a personalului la data de 19.02.2004, așa cu rezultă din procesul – verbal întocmit cu acea ocazie.

Instanța de fond a reținut fără temeii că nu ar fi fost necesare documente justificative (existența unui contract de prestări servicii, rapoarte de lucru, etc.) care să ateste prestarea efectivă a serviciilor respective de asistență, precum și

a necesității lor pentru activitatea societății comerciale, fiind incidente prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli sportive efectuate de „Asociația Clubul Sportiv .X.” .X., instanța de fond a reținut că sunt cheltuieli deductibile în condițiile art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, ca fiind cheltuieli sociale făcute cu baza sportivă, concluzie în opinia instanței de recurs, greșită, ca urmare a interpretării eronate a dispozițiilor legale incidente.

Astfel, a constatat instanța că potrivit art. 21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, au deductibilitate limitată „cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra cheltuielilor cu salariile personalului, [...], precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor, [...], baze sportive, ...”.

Deci, cu alte cuvinte, în opinia instanței de recurs, dispozițiile legale citate cer ca „baza sportivă” să fie o unitate aflată în administrarea contribuabilului, or, în cauză Asociația Clubului Sportiv „.X.” .X. este o unitate cu personalitate juridică proprie, identificată prin CIF RO .X., cu evidență contabilă autonomă.

Astfel fiind, s-a constatat că suma de .X. lei nu reprezintă cheltuieli ale societății comerciale reclamante făcute pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități și baze sportive aflate în administrarea sa, iar dispozițiile legale citate mai sus nu sunt aplicabile, suma respectivă nefiind deductibilă din venituri.

În ceea ce privește suma de .X. lei, instanța de fond a reținut că sunt cheltuieli deductibile făcute cu materia primă necesară realizării activității societății comerciale, concluzie, în opinia instanței de recurs, lipsită de temeii.

Dat fiind împrejurările în care au fost efectuate cele două operațiuni economice, instanța de recurs a reținut că sunt incidente dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, iar suma de .X. lei nu reprezintă o cheltuială făcută pentru o achiziție de materie primă, din moment ce marfa nu a ieșit/intrat în gestiune, iar prețul nu a fost virat/încasat.

În ceea ce privește recursul formulat de S.C. .X.SA .X. s-a reținut că este nefondat pentru considerentele care vor fi prezentate în continuare.

În ceea ce privește, suma de .X. lei, din suma .X. lei, instanța de recurs a reținut că, potrivit argumentelor prezentate la pct.3.1. referitor la suma de .X. lei, precum și a celor prezentate în hotărârea instanței de fond, suma de .X. lei, ca parte a sumei de .X. lei, este nedeductibilă, situație reținută în mod corect de instanța de fond.

În ceea ce privește soluția referitoare la ajustarea/ neajustarea profitului impozabil, instanța de recurs a reținut că argumentele instanței de fond sunt corecte și pertinente, ajustarea profitului impozabil cu sume pe care reclamanta nu le-a constituit în perioada 2006 – 2007 neputând fi făcută de către organele

de inspecție fiscală din moment ce înregistrările au fost făcute doar în timpul controlului, iar raportul de inspecție a fost contestat.

În privința sumelor de .X. lei, vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate și, respectiv, .X. lei accesoriile aferente, recurenta - reclamantă a susținut că soluția instanței de fond este nelegală și netemeinică, ceea ce în opinia instanței de recurs este lipsit de temei.

De altfel, s-a reținut că recurenta - reclamantă nu neagă existența obligației de plată a vărsămintelor respective pentru persoanele cu handicap pe care nu le-a angajat, potrivit art.77 și art.78 din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea persoanelor cu handicap, pentru perioada 01.01.2007 – 31.02.2008.

În criticile sale, recurenta-reclamantă a susținut că s-a conformat prevederilor art.78 alin.(3) lit.b) din Legea nr.448/2006 făcând achiziții de produse și servicii de la unități protejate, pe bază de parteneriat, în sume chiar mai mari decât cele pe care le-ar fi datorat potrivit lit. a).

În cauză, s-a stabilit că achizițiile invocate de reclamantă s-au făcut fără respectarea prevederilor art.43 din H.G. nr.268/2007 privind normele de aplicare a Legii nr.448/2006, potrivit cărora achizițiile se fac lunar, pe bază de contract, însoțit de factură și dovada plății, or s-a apreciat că este necontestat că în perioada iunie – octombrie 2007 și ianuarie – februarie 2008 nu s-au făcut astfel de achiziții, care nu pot fi compensate cu alte achiziții făcute în alte perioade.

4. Calea de atac exercitată

Împotriva Deciziei nr..X. din 30.05.2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a formulat contestație în anulare S.C. .X.SA .X., pentru motivele prevăzute de art.318 Cod procedura civilă.

4.1. Instanța de recurs a preluat greșit temeiurile de drept ce au stat la baza recursului formulat de ANAF săvârșind o eroare judiciară, ceea ce a condus la o soluție greșită ce nu reflectă adevărul juridic.

În cererea de recurs, ANAF a invocat nedeductibilitatea sumei de .X. lei prin raportare la un alt temei de drept, respectiv art.21 alin.(4) lit.i) Cod fiscal, temei ce a fost preluat greșit de instanța de recurs și a condus la o soluție vădit netemeinică.

4.2. Instanța de recurs nu a motivat soluția pronunțată prin raportare la motivele recursului formulat de ANAF, la apărările societății și rejudecând fondul, s-a mulțumit doar să arate că sumele contestate sunt nedeductibile prin aplicarea unor temeiuri de drept, astfel „cum corect le-a încadrat organele fiscale”, fără o altă argumentație și o motivare a înlăturării apărărilor, încalcând dreptul la un proces echitabil, dreptul la apărare, accesul liber la justiție și egalitatea armelor.

Modalitatea în care instanța de recurs a înțeles să-și argumenteze soluția pronunțată, se rezumă strict la preluarea unor scurte aspecte din motivele de

recurs ale ANAF, fără a arăta de ce apărările/ susținerile societății sunt înlăturate.

Referitor la cheltuielile în cuantum de .X. lei, instanța de recurs a făcut o gravă confuzie între două temeuri de drept diferite, iar în privința celorlalte cheltuieli, motivarea instanței de recurs este sumară.

4.3. *Instanța de recurs nu a acordat atenție nici motivelor de recurs formulate de societatea reclamantă, menționând că sumele contestate sunt nedeductibile, aplicându-se doar temeiul de drept, fără nicio altă argumentație.*

Lipsa motivării echivalează cu *omisiunea* la care se referă art.318 alin.(1) teza a II-a Cod procedura civilă.

II. Considerentele Înaltei Curți – instanța competentă să soluționeze calea de atac extraordinară exercitată

1. Contestația în anulare este neîntemeiată.

1.1. În sensul textului prevăzut de art.318 Cod procedura civilă „greșeala materială” are în vedere greșeli materiale evidente în legătură cu aspectele formale ale judecării recursului, pe această cale neputând fi remediate greșeli de judecată, de apreciere a probelor sau de interpretare a unor dispoziții legale.

În speță nu este vorba despre o eroare materială săvârșită prin greșita preluare a temeiului de drept.

Aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.e) sau i) Cod fiscal presupune analizarea cheltuielilor făcute de către societate și încadrarea acestora în categoria avantajelor acordate salariaților, nedeductibile fiscal sau în categoria cheltuielilor salariale sau asimilate, impozitate la angajat și deductibile fiscal.

Dezlegarea dată recursului este consecința interpretării celor două noțiuni, făcută de instanța de recurs, iar aceasta nu înseamnă raportarea la un alt temei de drept care, în opinia contestatoarei, nu este incident speței.

1.2. Omisiunea de examinare a unui motiv de recurs poate conduce la admiterea contestației în anulare dacă instanța de recurs a omis să cerceteze vreunul dintre motivele de casare și această omisiune să se fi produs din greșeală.

Contestatoarea este nemulțumită însă de modul în care a fost motivată decizia de recurs, calificând-o drept „sumară și confuză”, de unde rezultă că nu s-au formulat critici în ceea ce privește omisiunea de cercetare a vreunui motiv de casare.

2. Față de acestea, nefiind întrunite dispozițiile art.318 Cod procedura civilă, contestația în anulare va fi respinsă ca neîntemeiată.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge contestația formulată de S.C. .X.SA .X. împotriva Deciziei nr..X. din 30 mai 2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția contencios administrativ și fiscal, ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 11 decembrie 2014.

JUDECATOR,

.X.

JUDECATOR,

.X.

JUDECATOR,

.X.

MAGISTRAT ASISTENT,

.X.