

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

DECIZIA nr.5492

Dosar nr.703/2/2011

Ședința publică de la 30 mai 2013

Președinte: X	- judecător
X	- judecător
X	- judecător
X	- Magistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. S.A. .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr..X. din 27 noiembrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Cauza a rămas în pronunțare la data 16 mai 2013, dezbaterile fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, când Curtea, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea deciziei la data de 30 mai 2013.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Soluția instanței de fond

1.1.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..X./29.06.2010 emisă de ANAF-DGSC și, pe cale de consecință, anularea Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr. .X./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.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că a contestat pe cale administrativă suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar la inspecția fiscală;

- .X. lei - majorări și penalități de întârziere calculate pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar;

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la inspecția fiscală ;

- .X. lei - majorări aferente;

- .X. lei - vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate;

- .X. lei - majorări aferente.

Reclamanta a susținut că a formulat precizări în completarea contestației nr. X/19.01.2010, prin care a contestat nedeductibilitatea fiscală a sumei de .X. lei stabilită de organele de inspecție conform Cap.III.1 pct.10 - Diferența de cheltuială cu materia primă nedeductibilă fiscal din Raportul de Inspecție Fiscală și nedeductibilitatea TVA în suma de .X. lei, aferentă sumei de .X. lei, considerată nedeductibilă fiscal la stabilirea profitului impozabil și a impozitului pe profit, stabilită de organele de inspecție conform Cap.III.2 pct.7 - TVA aferentă cheltuielii cu materia primă nedeductibilă fiscal la prezenta inspecție fiscală din același Raport.

Totodată, a arătat că, prin Decizia nr..X./29.06.2010, ANAF-Direcția generală de soluționare a contestațiilor a soluționat contestația sa, în sensul respingerii ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei și ca nemotivată pentru suma de .X. lei.

Reclamanta a arătat că organele de inspecție fiscală au încadrat la cheltuieli nedeductibile fiscal în mod total eronat și nelegal cheltuieli efectuate de societate aferente obținerii

veniturilor, fără a analiza toate documentele sau fără fundamentarea legală a modalității de apreciere.

În opinia sa, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată, fără a efectua analiza tuturor documentelor prezentate la inspecție, conform prevederilor O.G.92/2003, făcându-se mențiunea nereală că pentru unele constatări nu s-au prezentat documente, iar unele rezultate au fost stabilite prin interpretarea trunchiată a prevederilor Codului fiscal și încadrarea subiectivă a constatărilor.

1.2. Prin concluziile formulate în cauză, Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a solicitat respingerea acțiunii, expunând pe larg considerentele avute în vedere.

1.3. 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. .X./29.06.2010 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 asistență tehnică prestate de X,
 - .X. lei- cheltuieli efectuate de Asociația X .X."
 - .X. lei- cheltuieli cu materia primă.

Prima instanță a constatat total cheltuieli deductibile: .X. lei și a anulat, în parte, actele administrative fiscale sus menționate în ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor constatate de instanță ca deductibile, sus menționate, și accesoriile aferente.

Prin aceeași sentință, a respins cererea reclamantei cu privire la constatarea caracterului deductibil al sumei de .X. lei (factura nr. .X./27.04.2006) ca neîntemeiată; a respins cererea cu privire la neajustarea profitului impozabil cu sumele rezultate din omisiunea de constituire a unor impozite, taxe și contribuții necontestate de reclamantă ca neîntemeiată; a respins cererea cu privire la TVA aferentă cheltuielilor constatăte în mod corect de organele fiscale ca nedeductibile fiscal (.X. lei) și accesoriile aferente, ca neîntemeiată, precum și cererea cu privire la suma de .X. lei reprezentând "vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate" și accesoriile aferente (.X. lei), ca neîntemeiată.

Totodată, a dispus că suma care va rezulta ca plătită în plus de reclamantă, după recalcularea impozitului pe profit suplimentar și TVA pe baza celor stabilite prin prezenta hotărâre, va fi compensată cu obligațiile de plată ulterioare pentru bugetul consolidat al statului, obligând reclamanta la plata sumei de Xlei, către expertul judiciar contabil X, reprezentând onorariu.

Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut, în esență, următoarele:

Cu privire la cheltuielile considerate nedeductibile prin actele administrative fiscale contestate reprezentând cheltuieli de deplasare, cazare și masă acordate în perioada 2005- 2007 partenerilor de afaceri ai reclamantei, în sumă de .X. lei, prima instanță a reținut următoarele:

Suma de .X. lei se compune din:

-X lei - cheltuieli cazare și masă; facturi nr. .X./31.03.2005, .X./31.03.2005 și .X./02.04.2005 emise de Complex X SA;

-.X. lei - prestări servicii masă; facturi nr. .X./31.07.2006 și .X./02.08.2006, emise de S.C. X S.R.L;

-X. lei - cheltuieli cu servicii cazare și restaurant; facturi nr. .X./05.08.2006, .X./05.08.2006, emise de S.C .X. S.R.L;

-X. lei - cheltuieli cu manifestări artistice și servicii catering; facturi nr. .X./19.11.2007 emisă de Asociația X și nr. X/10.11.2007 emisă de S.C. .X. S.R.L.

Prima instanță a reținut că reclamanta a prezentat la inspecția fiscală acte (agende ale întâlnirilor și liste ale participanților) din care rezultă faptul că efectuarea cheltuielilor sus menționate a fost prilejuită de acțiuni de lansare a brandurilor de făină, a inaugurării centrului de morărit .X. precum și de întâlniri cu distribuitorii societății din zonele Transilvania, Maramureș, respectiv Moldova.

A mai reținut că cerința încheierii unui contract în formă scrisă nu este una legală, iar situația de fapt contestată de pârâtă rezultă din actele prezentate de reclamantă: referate, rapoarte, program conferințe, lista participanților, facturi fiscale privind serviciile respective (inclusiv pentru închirierea sălilor de conferințe).

Prima instanță a reținut că potrivit opiniei expertului contabil judiciar care a efectuat expertiza de specialitate în cauză, aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, acesta a avut în vedere faptul că promovarea s-a efectuat anual: 2005, 2006 și 2007, s-au prezentat în cadrul întâlnirilor materiale de marketing, iar cheltuielile de marketing au fost efectuate în scopul realizării de venituri și implicit de rezultate economice și financiare, concretizându-se în profit.

Cu privire la cheltuielile în sumă de .X. lei efectuate cu serviciile de cazare/masă, servicii turistice și agrement pentru salariații societății, prima instanță a reținut următoarele:

Suma totală de .X. lei se compune din:

-X. lei - cheltuieli servicii masa, înregistrate în baza facturii nr. .X./29.04.2006 emisă de SC .X. SRL;

-X. lei - cheltuieli servicii turistice, înregistrate în baza facturii nr. .X./27.04.2006 emisă de SC .X. SRL;

-X. lei - cheltuieli servicii cazare și masa, înregistrate în baza facturii nr. .X./22.08.2006 emisă de SC .X.SRL;

-X. lei - cheltuieli servicii masa, înregistrate în baza facturii nr. X./22.08.2006 emisă de SC X. SRL;

-X. lei - cheltuieli servicii masa, înregistrate în baza facturii nr. X./25.09.2006 și facturii nr. X./01.10.2006 emise de SC X. X. PFA;

-X. lei - cheltuieli servicii restaurant, înregistrate în baza facturii nr. X./30.06.2007 emisă de SC X. SRL;

-X. lei - cheltuieli servicii masa, agrement, înregistrate în baza facturii nr. X./07.10.2007 emisa de SC X. X SRL;

-X. lei - cheltuieli servicii masa, înregistrate în baza facturii nr. X./11.02.2008 emisă de SC X. SRL;

-X. lei - cheltuieli servicii masa, înregistrate în baza facturii nr. X./14.09.2008 emisă de SC X. SA.

Prima instanță a reținut că sunt justificate, în parte, criticile reclamantei, apreciind că raționamentul organelor fiscale care arată că aceste cheltuieli nu se regăsesc în categoria cheltuielilor deductibile pe linie de marketing, prevăzute de art.21 alin. (2) lit. i) din Legea nr. 571/2003 nu poate sta la baza constatării nedeductibilității, în condițiile în care din actele depuse rezultă că sunt aferente unor programe de pregătire profesională a salariaților - închirieri săli de conferințe, programul cursurilor, rapoarte, acte interne privind nominalizarea salariaților, liste participanți. A reținut și că expertul contabil a apreciat că aceste cheltuieli sunt deductibile, fiind prilejuite de pregătirea profesională a salariaților din Departamentul Comercial - agent de vânzări.

Pe de altă parte, prima instanță a apreciat, în privința cheltuielilor cu servicii turistice în sumă de X. lei, că reclamanta nu a făcut dovada legăturii cu servicii efectuate în vederea pregătirii profesionale a salariaților (contravaloare transport autocar X. X.-X. și retur 28.04.2005 și serviciu masă de prânz X. X.), reținând nedeductibilitatea sumei de X. lei, celelalte cheltuieli de la acest punct, de X. lei, fiind deductibile.

Cu privire la cheltuielile în sumă de X. lei cu penalitățile calculate de societate pentru neplata la timp a dividendelor

aferente exercițiului financiar 2002 și neachitate acționarilor în termenul prevăzut de lege, prima instanță a reținut următoarele:

Reclamanta a înregistrat în lunile ianuarie și februarie 2004 cheltuieli cu penalitățile în suma totală de .X. lei, calculate de contestatoare, pentru neplata la termen către acționari a dividendelor datorate acestora aferente exercițiului financiar 2002, aceasta apreciind că respectivele cheltuieli reprezintă dobânzi plătite aferente perioadei în care dividendele nete cuvenite acționarilor pentru anul 2002 au fost utilizate de SC .X. SA cu titlu de împrumut de la acționari.

Astfel, din Hotărârea CA din 26.11.2003 rezultă că s-a hotărât supunerii AGA spre aprobare „acordarea dobânzii legale conform art. 10 alin.(5) lit.a) din Legea nr. 414/26.06.2010 privind impozitul pe profit la nivelul ratei de referință a BNR pentru împrumuturile în lei până când vor fi posibilități de plată”, în condițiile în care Consiliul de Administrație, „analizând posibilitatea de plată a dividendelor pe anul 2002, conform art. 67 alin. 2 din legea nr. 31/1990, a constatat că nu sunt lichidități”. Adunarea Generală Ordinară a Acționarilor, prin Hotărârea nr.21 din 03.04.2004, „aprobă în unanimitate Hot. CA nr. 132/26.11.2003 privind plata cu întârziere a dividendelor aferente anului 2002 precum și a dobânzii legale corespunzătoare zilelor de întârziere”. Dividendele au fost considerate astfel plătite, fiind virat impozitul pe dividende la 30.12.2003.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii asistență tehnică prestate de persoana fizică .X. .X., prima instanță a reținut următoarele:

Societatea reclamantă a înregistrat în evidența contabilă la 18.02.2004 cheltuieli cu „servicii asistenta tehnica .X. .X.” în suma de .X. lei în contul 621 "Cheltuieli cu colaboratorii".

La inspecția fiscală s-a constatat că reclamanta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor „de asistență tehnică” conform mențiunii din nota contabilă sau "pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat", conform susținerii din nota explicativă.

Instanța a reținut că potrivit procesului verbal, „instruirea și-a atins scopul: s-au realizat de către participanți lucrarea artistică „Carnaval” și produsele: pâine cu cartofi, lipie hipoglucidică, pâine cu secară, produse care vor fi propuse pentru cercetare/omologare”.

Aceste acte se coroborează cu celelalte înscrisuri, rețete în limba franceză cu antetul „.X.”, iar împrejurarea că nu s-a făcut dovada unui contract încheiat cu persoana fizică respectivă nu are relevanță de vreme ce încheierea unui act scris nu constituie o cerință legală pentru valabilitatea sau probațiunea convenției.

A mai reținut că, respectivul serviciu a fost prestat ocazional (cu prilejul unui anumit eveniment), iar împrejurarea că respectiva persoană nu a semnat lista de avans chenzinal nu poate constitui, în aprecierea instanței, dovada faptului că serviciile nu au fost prestate, față de celelalte acte menționate.

Cu privire la cheltuielile aferente perioadei 2004-2008 în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli sportive efectuate de Asociația Clubul X .X.”, prima instanță a reținut următoarele:

În perioada 2004-2008, societatea a înregistrat în contul de cheltuieli sociale .X. cheltuieli sportive în valoare totală de .X. lei, din care suma de .X. lei a fost stabilită de către societate ca nedeductibilă fiscal, urmare depășirii limitei de 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului conform art. 21 alin.(3) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În justificarea cheltuielilor sus menționate, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală documente privind achiziționarea de către aceasta a unor materiale sportive și documente de plată în sumă de .X. lei către Asociația X .X.” pentru care a prezentat evidența contabilă a clubului.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența de .X. lei între suma de .X. lei plătită Asociației X .X.” fără a avea la bază documente justificative potrivit legii și suma de .X. lei stabilită drept cheltuieli nedeductibile de societate reprezintă o

cheltuială nedeductibilă fiscal, conform prevederilor art. 21 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A apreciat pârâta că plățile efectuate nu pot semnifica cheltuieli ale S.C. .X. SA pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități și baze sportive aflate în administrarea sa, întrucât Asociația X .X." are organizată evidența contabilă proprie cu privire la aceste cheltuieli, documentele justificative privind natura cheltuielilor fiind emise

pe numele și codul fiscal al asociației și nu ale S.C. .X. SA, neconstituind cheltuieli proprii ale societății reglementate de art.21 alin. (3) lit.c) din Legea nr. 571/2003, având în vedere și prevederile art. 21 alin. (4) lit.f) din Codul fiscal.

Prima instanță a apreciat că sunt fondate criticile reclamantei, reținând, în acord cu opinia expertului contabil judiciar, că reclamanta a administrat veniturile și cheltuielile Asociației conform înțelegerii existente între părți, rezultând că suma de .X. lei reprezintă o cheltuială socială deductibilă limitat la cota de 2% din fondul de salarii realizat, conform art. 21 pct. 3 lit. c) din Codul Fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Cu privire la cheltuielile în sumă de .X. lei în legătură cu materia primă rezultată ca diferență în tranzacția de cumpărare a aceleași cantități de .X.e vândute și neîncasate, în perioada 2006-2007, prima instanță a reținut următoarele:

Societatea reclamantă a înregistrat vânzarea de .X.e către S.C. .X. .X. S.R.L. .X. în baza facturii .X./22.12.2006 în sumă totală de X lei, din care TVA în sumă de .X. lei, și în luna ianuarie 2007 cumpărarea aceleiași cantități de .X.e de X t de la S.C. .X. .X. S.R.L. .X. în baza facturii X/16.01.2007 în sumă totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, fără ca marfa să fie scoasă din gestiunea unității.

Pârâta a reținut că achiziționarea aceleiași cantități de .X.e vândute și neîncasate constituie în fapt anularea vânzării, drept pentru care diferența de preț între cele două tranzacții în sumă de .X. lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind

nedeductibilă fiscal în luna ianuarie 2007 conform art. 21 alin.(4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prima instanță a reținut că suma de .X. lei reprezintă „cheltuială cu materia primă”, considerentele organelor fiscale privind anularea vânzării materiei prime nefiind fondate.

Totodată, s-a reținut că expertul contabil judiciar a arătat în raportul de expertiză efectuat în cauză că neachitarea prețului de către .X. X, „constituie din punct de vedere contabil o stornare a operațiunii, iar diferența de preț de .X. lei este nejustificată în acest context, chiar dacă a crescut prețul grâului în această perioadă”.

Concluzionând, judecătorul fondului a reținut că în mod greșit a fost reținută prin actele fiscale contestate nedeductibilitatea 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 asistență tehnică prestate de .X. .X.;

- .X. lei- cheltuieli efectuate de Asociația X .X.”;

- .X. lei- cheltuieli cu materia primă. Total: .X. lei- cheltuieli deductibile.

A apreciat astfel că în mod corect a fost reținută prin actele fiscale contestate nedeductibilitatea sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli transport autocar .X. .X. - .X. și retur din 28.04.2005 și serviciu masă de prânz .X. .X. - factura nr. .X./27.04.2006 emisă de SC .X. SRL, reclamanta nefăcând dovada efectuării serviciilor respective în vederea pregătirii profesionale a salariaților.

În ceea ce privește TVA aferentă cheltuielilor constatate de organele fiscale ca nedeductibile fiscal, prima instanță a constatat nelegalitatea actelor fiscale cu privire la colectarea TVA aferentă

acestor cheltuieli, având în vedere cele reținute cu privire la cheltuielile deductibile.

Cu privire la celelalte sume reprezentând TVA aferentă cheltuielilor constatate în mod corect de organele fiscale ca nedeductibile fiscale (.X. lei), prima instanță nu a primit criticile reclamantei, aceasta nedemonstrând, astfel cum a reținut și în cadrul analizei impozitului pe profit, că respectivele cheltuieli au fost efectuate pentru nevoile societății și că au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

Prima instanță a avut în vedere și aplicarea principiului „accessorium sequitur principale” în ce privește accesoriile, pârâta urmând să procedeze la recalcularea acestor obligații, în funcție de cele constatate prin prezenta hotărâre.

Cu privire la capătul de cerere referitor la suma de plată reprezentând "vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate" de .X. lei și suma de .X. lei- "majorări de întârziere aferente", prima instanță a reținut că nu poate primi criticile reclamantei.

Astfel, reclamanta a susținut că în mod greșit s-a reținut obligația de plată în sarcina sa, de .X. lei, în condițiile în care pe total perioadă analizată (01.01.2007 - 31.12.2008) rezultă că S.C. .X. SA .X. avea obligația să constituie un fond de .X. lei și a achiziționat produse, conform art. 78 alin.(3) lit. b) din Legea nr. 448/2006 în valoare de .X. lei, la 31.12.2008, societatea înregistrând deci un sold negativ la această obligație, de .X. lei. De asemenea, a arătat că majorările de întârziere au fost calculate pentru întreaga sumă rezultată din calcul și pentru toată perioada, până la data finalizării controlului, or, suma datorată în mod legal de societate reprezentând majorări de întârziere, este de X lei și nu .X. lei, cât s-a stabilit prin Raportul de Inspecție Fiscală și prin Decizia de impunere aferentă.

Prima instanță a reținut că acțiunea nu este fondată cu privire la acest capăt de cerere, pârâta în mod corect a apreciat că reclamanta nu trebuia să ia în calcul achizițiile efectuate pe toată

perioada, întrucât prevederile art.77 alin.(3) din Legea nr.448/2006 prevăd obligativitatea constituirii și plății lunare a fondului pentru protejarea și promovarea persoanelor cu handicap neîncadrate, cu termen de plata 25 a lunii următoare.

În Legea nr. 448/2006 și HG nr. 268/ 14.03.2007 nu este prevăzută posibilitatea compensării retroactive a obligațiilor de plata ale societății în contrapartida cu achizițiile efectuate de la unitățile protejate și nici analiza pe total an sau perioada (pe sold).

Prima instanță a apreciat că suma de restituit, cu privire la care reclamanta a solicitat compensarea cu obligațiile de plată ulterioare pentru bugetul consolidat al statului, va fi stabilită după recalcularea impozitului pe profit suplimentar și TVA pe baza celor stabilite prin prezenta hotărâre.

În fine, referitor la cererea expertului judiciar de suplimentare a onorariului, prima instanță a avut în vedere valoarea debitului contestat (.X. lei), numărul de ore necesar pentru analiza actelor, față de volumul acestora și complexitatea cauzei, pentru consultarea experților consilieri, întocmirea raportului de expertiză, cu precizarea că onorariul definitiv este brut și va obliga reclamanta la plata sumei de X lei către expert.

2. Calea de atac exercitată

2.1. Împotriva acestei hotărâri a formulat recurs S.C. .X. S.A. .X., invocând motivul de recurs prevăzut la art. 304 pct. 9 , în condițiile art. 304¹ din Codul de procedură civilă - 1865 și susținând , în esență, următoarele critici:

-instanța de fond a interpretat greșit prevederile art. 21 alin. (2) lit. h) din Codul fiscal în ceea ce privește suma de .X. lei, din suma totală de .X. lei, încadrându-le ca fiind cheltuieli nedeductibile, ca avantaje acordate salariaților;

-în mod greșit a respins instanța de fond cererea privind neajustarea profitului impozabil cu sumele rezultate din omisiunea de constituire a unor impozite, taxe și contribuții necontestate de către societatea comercială, reținând că dispozițiile art. 13 din Normele de aplicare a Codului fiscal;

-suma de .X. lei, vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate și accesoriile aferente de .X. lei au fost reținute de instanță în mod nelegal ca fiind datorate bugetului de stat, dispozițiile art. 77 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 448/2006 fiind interpretate în mod greșit.

În concluzie, societatea comercială reclamantă a solicitat admiterea recursului, cu consecința admiterii în întregime a acțiunii și anularea actelor administrativ fiscale atacate ca fiind nelegale și netemeinice.

2.2.Împotriva aceleiași soluții a formulat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală, invocând motivul de recurs prevăzut la art. 304 pct.9, în condițiile art. 304¹ din Codul de procedură civilă - 1865 și susținând, în esență, că hotărârea a fost dată cu aplicarea greșită a dispozițiilor legale incidente în cauză.

Astfel, cu privire la suma de .X. lei, cheltuieli de deplasare, cazare și masă acordate partenerilor de afaceri în perioada 2005 – 2007, instanța de fond a reținut greșit deductibilitatea acestora, ca urmare a aplicării greșite a prevederilor art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

Cu privire la suma de .X. cheltuieli cu serviciile de cazare , masă, servicii turistice și de agrement , în mod greșit a reținut instanța doar nedeductibilitatea sumei de .X. lei, deși în cauză sunt incidente prevederile art.21 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, cu privire la întreaga sumă.

Cu privire la suma de .X. lei cheltuieli cu penalitățile calculate pentru neplata la timp a dividendelor aferente anului 2002, instanța de fond a reținut greșit că sunt deductibile, deși sunt incidente dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, deoarece nu pot fi asimilate dobânzilor, din moment ce nu au fost încheiate contracte de împrumut cu acționarii cărora li se cuveneau respectivele dividende.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii de asistență tehnică prestate de .X. Darffel, instanța de fond a reținut în mod greșit caracterul deductibil al acestora,

deși în cauză sunt incidente dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) și m) din Codul fiscal, precum și ale pct. 48 în Normele de aplicare a Codului fiscal, încheierea unui contract fiind obligatorie, nefiind incidente dispozițiile pct. 48 alin. (2) din Normele de aplicare.

Cu privire la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli efectuate în perioada 2004 – 2008 de către Asociația X .X.”, instanța de fond reținând greșit că nu sunt incidente dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

Cu privire la suma de .X. lei cheltuieli cu materia primă , instanța de fond a reținut greșit că sunt deductibile , deși aceste cheltuieli nu au putut fi justificate, rezultând ca diferență dintre prețul de vânzare și recumpărare a unei aceleiași cantități de grâu realizată doar scriptic.

De asemenea, în mod greșit a dispus instanța de fond recalcularea impozitului pe profit și a TVA, aferente sumelor reținute ca fiind deductibile.

În concluzie, autoritatea fiscală a solicitat admiterea recursului, desființarea soluției adoptate și respingerea integrală a acțiunii.

2.3. S.C. .X. S.A. .X. a depus întâmpinare prin care a răspuns criticilor recursului formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală, susținând că acesta este nemotivat și solicitând constatarea nulității acestuia, excepție care a fost respinsă prin încheierea din 30 mai 2013, reținându-se că recursul autorității este întemeiat pe motivul de recurs prevăzut la art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă – 1865, fiind motivat corespunzător.

Totodată, societatea comercială reclamantă a răspuns criticilor formulate în cererea de recurs și a solicitat respingerea acestuia, susținând, în esență, că este nefondat.

2.4. Societatea comercială a depus concluzii scrise, în conținutul cărora s-a referit la recursul propriu, solicitând admiterea acestuia, precum și la recursul Agenției Naționale de

Administrare Fiscală solicitând respingerea acestuia, reluând, în esență, susținerile și criticile formulate în cererile anterioare.

3.Soluția instanței de recurs

3.1. Recursul formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală este întemeiat pentru considerentele care vor fi prezentate în continuare.

Referitor la suma de .X. lei instanța a reținut 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, 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, potrivit art. 21 alin. (2) lid. 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, 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, .X. 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 ca 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.

Agencia 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 o reține ca fiind neîntemeiată.

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

Totodată, 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 reprezintă 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 va înlătura 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. .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 asistența, 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 X.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 greșită, ca urmare a interpretării eronate a dispozițiilor legale incidente.

Astfel, 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, dispozițiile legale citate cer ca „baza sportivă” să fie o unitate aflată în administrarea contribuabilului, or, în cauză Asociația X .X.” .X. este o unitate cu personalitate juridică proprie, identificată prin CIF RO X, cu evidență contabilă autonomă.

Astfel fiind, 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 lipsită de temeii.

Astfel, în cauză, este necontestat că această sumă a fost înregistrată în contabilitate ca cheltuială în urma unei operațiuni economice duble, de vânzare și respectiv, de cumpărare a aceleiași

cantități de grâu: 3000 tone, efectuată în perioada 2006 – 2007 cu S.C. .X. .X. S.R.L., fără ca marfa să fie scoasă din gestiune /depozit.

Dat fiind împrejurările în care au fost efectuate cele două operațiuni economice, instanța de recurs reține 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 concluzie, recursul Agenției Naționale de Administrare Fiscală va fi admis în limitele prezentate mai sus.

3.2. Recursul formulat de S.C. .X. S.A. .X. 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 reține 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 reține 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 este lipsit de temei.

De altfel, 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 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 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.

În concluzie, pentru considerentele prezentate mai sus, recursul formulat de societatea comercială este nefondat.

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

Respinge recursul declarat de S.C. .X. S.A. .X. împotriva Sentinței nr..X. din 27 noiembrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva aceleiași sentințe.

Modifică sentința atacată, în sensul că menține deductibilitatea sumei de .X. lei.

Modifică Decizia nr..X./29.06.2010 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.

Respinge în rest acțiunea.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 30 mai 2013.

