

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

DECIZIA nr. 1815

Dosar nr. 4950/2/2010

Ședința publică de la 8 aprilie 2014

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

&&&

S-au luat în examinare recursurile declarate de S.C. .X. S .A. prin administrator judiciar „.X. SPRL”, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.) - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr. .X. din 30 octombrie 2012 a Curții de Apel București- Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică, se constată lipsa părților, respectiv a recurenteii – reclamante S.C. .X. S .A. prin administrator judiciar „.X. SPRL, precum și a recurentelor – pârâte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.) - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Procedura completă.

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, precum și faptul că întâmpinarea formulată de recurenta – reclamantă a fost comunicată.

Înalta Curte, în temeiul dispozițiilor art. 150 Cod procedură civilă, reține cauza spre soluționare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, la data de 03.06.2010, reclamanta S.C .X. S .A, în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, a solicitat să se anuleze în parte Decizia 447/11.12.2009 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala pentru suma de .X. lei și Raportul de Inspecție Fiscala nr. .X. /30.03.2009, Decizia de Impunere nr. .X./31 .03.2009 și Dispoziția .X./30.03.2009, emise de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii .X. – Activitatea de Inspecție Fiscala.

Prin sentința nr. .X. din 30.10.2012, Curtea de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta SC .X. S A, societate în insolvență, în contradictoriu cu pârâtele Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

A anulat în parte decizia 447/11.12.2009, raportul de inspecție fiscală nr. .X. /30.03.2009, decizia de impunere .X./31 .03.2009 și dispoziția .X./30.03.2009 cu privire la: suma de .X.lei reprezentând impozit pe salarii și .X.lei majorări de întârziere, suma de .X.lei reprezentând CAS angajator și .X.lei reprezentând majorări de întârziere, suma de .X.lei reprezentând CAS salariați și .X.lei reprezentând majorări de întârziere, suma de .X. lei reprezentând contribuție angajator la Fondul pentru prevenirea accidentelor de muncă și boli profesionale și .X.lei majorări de întârziere, suma de .X.lei reprezentând contribuție angajator la fondul de șomaj și .X.lei majorări de întârziere, suma de .X. lei reprezentând contribuția angajatorului la Fondul pentru garantarea creanțelor salariale și .X. lei majorări de întârziere, suma de .X.lei reprezentând contribuția angajator la CASS și .X.lei majorări de întârziere, suma de .X.lei reprezentând contribuția salariaților la CASS și X lei majorări de întârziere, suma de X lei reprezentând contribuția suplimentară a angajatorului la fondul unic pentru concedii și indemnizații și X lei

majorări de întârziere, suma de X lei reprezentând TVA suplimentar și X lei majorări de întârziere.

A anulat actele menționate cu privire la suma de X lei, reprezentând impozit pe profit și accesoriile aferente, urmând ca organele fiscale să recalculeze datoriile pentru impozitul pe profit în raport de constatările din prezenta sentință.

Totodată, a obligat intimatele la plata sumei de X lei cheltuieli de judecată către reclamantă, reprezentând parte din onorariul de expert.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond, față de concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză, a reținut că acțiunea este întemeiată în parte, expertul analizând fiecare datorie indicând temeiurile pe baza cărora a stabilit dacă datoria este corect stabilită sau nu.

Astfel, cu privire la diferența de impozit pe venit din salarii, în suma de X lei, aferentă recompenselor în bani acordate tuturor salariaților S.C „X” S.A. cu ocazia sărbătorilor de Paști și Crăciun în anii 2003-2006, în baza prevederilor Contractului Colectiv de Munca, încheiat la nivelul S.C „X.” S.A expertul a precizat că aceste datorii sunt legal stabilite, recompensele acordate de societate încadrându-se la noțiunea de venituri din salarii. Expertul a avut în vedere pentru anul 2003, definiția largă dată de OG 7/2001 și de normele de aplicare și faptul că aceleași acte normative exclud de la aplicarea impozitului pe venit doar contravaloarea darurilor acordate copiilor minori ai angajaților. Pentru anul 2004 expertul a avut în vedere, și în acest caz definiția largă dată veniturilor din salarii de art. 56 alin. 1 din legea 571/2003 faptul că pct. 86 lit. f) din HG 44/2003 menționează în mod expres cadourile acordate cu diverse ocazii ca parte a veniturilor de natură salarială.

De asemenea, nici Legea 571/2003 nu exclude de la impozitare aceste cadouri vorbind doar de cadourile oferite copiilor minori ai angajaților.

Cu privire la diferența de impozit pe venit din salarii în suma de .X.lei, aferent bonurilor valorice cadou acordate angajaților în lunile august 2004, iulie 2005 și cadourilor în bani acordate în decembrie 2006, cu ocazia concediilor de odihna, concluziile expertului au fost în același sens.

Expertul a avut în vedere faptul că societatea nu a făcut dovada că bonurile acordate au fost utilizate pentru tratament și odihnă. Or, dispozițiile art. 56 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 exclud din veniturile salariale doar costul prestațiilor pentru tratament și odihnă inclusiv transportul.

Cât privește diferența de impozit pe venitul din salarii în suma de .X.lei, aferenta tichetelor cadou acordate în lunile iulie și august 2007, expertul a constatat că societatea nu face dovada faptului că sumele au fost utilizate pentru acoperirea costurilor prestațiilor de odihnă și tratament, însă sumele au fost considerate neimpozabile în temeiul art. 21 alin. 3 lit. c din Legea nr. 571/2003, în forma în vigoare din 2007, care stabilește natura de cheltuială socială cu deductibilitatea limitată a cadourilor în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților. Or același venit nu poate fi și cheltuială socială cu deductibilitate limitată și venit din salarii, deductibil integral la calcularea impozitului pe profit.

Relativ la contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale și fondurile speciale în suma de .X.lei, aferentă cadourilor în bani acordate salariaților fără copii minori și tichetelor cadou, instanța de fond a constatat că cererea este, de asemenea, întemeiată în parte, aceste contribuții nefiind datorate pentru bonurile valorice acordate în anul 2007, acestea neintrând în fondul de salarii. În acest sens, expertul a arătat în răspunsul la punctele 2-8 din raportul de expertiză că analiza acestor datorii se face în mod similar cu impozitul pe venit, întrucât este esențială calificarea veniturilor ca venituri de natură salarială sau cheltuieli sociale.

În plus, pentru contribuțiile la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2007 s-a invocat și Legea 193/2006 care excludea, începând cu anul 2007, tichetele cadou din baza de impozitare a acestor contribuții.

Cât privește contribuția la fondul de handicapați în cuantum de 43.400 lei, majorări de întârziere .X.lei și penalități .X.lei, din raportul de expertiză - punctul 9- rezultă că reclamanta nu a respectat pentru perioada 01.04.2005 - 30.06.2006 dispozițiile art. 42 și 43 din OUG 102/1999, în sensul că nu a solicitat trimestrial la AJOFM repartizarea de persoane cu handicap. Cererea anterioară datei de 01.07.2006 a fost formulată la data de 01.01.2006 și avea

valabilitate trei luni, conform art. 5 din Instrucțiunile 1008/20.05.2003.

În ceea ce privește majorările de întârziere pentru impozit persoane juridice nerezidente în cuantum de .X.lei, respectiv .X.lei, prima instanță a reținut că, potrivit raportului de expertiză - punctul 10, reclamanta datorează aceste sume, întrucât nu a calculat și nu a reținut impozitul pe venit pentru persoane nerezidente, deși acestea nu au prezentat un certificat de rezidență fiscală. Expertul a arătat că, pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri, rezidentul ar fi trebuit să prezinte un certificat de rezidență fiscală așa cum impune art. 118 din Legea nr. 571/2003.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar, printr-un act de control anterior, în cuantum de .X.lei, Curtea de apel a constatat că, potrivit opiniei expertului - punctul 11 a, sumele reprezentând impozit pe profit suplimentar nu constituie cheltuieli deductibile potrivit art. 9 alin. 7 lit. a din Legea nr. 414/2002. Deși reclamanta a afirmat că acest impozit se referă la ani anteriori anului 2003 și pentru acești ani nu se mai putea face un nou control, în speță, s-a reținut că ceea ce s-a stabilit prin actele de control nu este impozitul pentru anii anteriori anului 2003 (acest impozit a fost stabilit prin acte anterioare de control), ci caracterul nedeductibil al acestuia în anul fiscal 2003, cu consecințe asupra impozitului pe profit pe anul 2003. În mod similar, s-a constatat că termenul de prescripție nu se poate calcula în raport cu data la care era exigibil impozitul stabilit prin acte anterioare, pentru anii anteriori anului 2003, ci în raport cu data la care era exigibil impozitul pe profit aferent anului 2003.

Cât privește cheltuieli cu echipamente de lucru în valoare de .X.lei, instanța de fond a constatat că potrivit concluziilor expertizei - punctul 11 b, echipamentele acordate reprezentau echipamente de lucru, nu echipamente de protecție și, potrivit art. 14 alin. 3 din Legea nr. 90/1996, acestea trebuiau suportate doar în proporție de 50% din fondurile societății.

Privitor la suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli efectuate pentru care se susține ca nu există documente justificative care să respecte prevederile legale, s-a constatat că, potrivit concluziilor expertului, menținute în urma formulării obiecțiunilor, documentele prezentate de reclamantă pentru justificarea

cheltuielilor nu constituie documente justificative, fiind ilizibile, or societatea avea obligația să asigure caracteristicile tehnice ale consumabilelor, astfel încât să se asigure lizibilitatea datelor pe perioada de arhivare stabilită, conform art. 4 pct. 9 din OUG 28/1999.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând valoare nerecuperată, urmare a vânzării a 2 mijloace fixe către .X.SNC, s-a reținut că reclamanta a încercat să justifice vânzarea unor mijloace fixe vechi sub valoarea rămasă neamortizată prin achiziționarea unor utilaje noi, sub valoarea de piață, de la aceeași firmă. Or, cele două contracte dintre cele două firme, sunt independente și tratarea lor se face în mod independent, fiind vorba de două contracte distincte de vânzare cumpărare. În plus, s-a reținut că afirmațiile potrivit cărora bunurile achiziționate de reclamantă au fost achiziționate sub prețul pieței nu are suport probator.

De asemenea, din concluziile expertizei contabile - punctul 11 c, rezultă că, potrivit HG nr. 909/1997, reclamanta avea obligația, în cazul vânzării unor mijloace fixe a căror valoare nu a fost recuperată prin amortizare, să recupereze prin prețul de vânzare suma rămasă neamortizată. De asemenea, expertul a arătat că în materie fiscală funcționează principiul necompensării, instituit de Ordinul MFP 306/2002.

Cât privește reîntregirea masei profitului impozabil cu suma de X lei, reprezentând „minusuri de inventar”, Curtea de apel a constatat că, potrivit art. 9 alin. 7 din Legea nr. 414/2002 și art. 21 din Legea nr. 571/2003, lipsurile în gestiune reprezintă cheltuieli nedeductibile dacă nu sunt imputabile și dacă nu s-a încheiat contract de asigurare, în același sens fiind și concluziile expertizei - pct. 11 f.

În ceea ce privește reîntregirea masei profitului impozabil cu suma de .X. lei, aferenta cheltuielilor de transport și cazare în anul 2005, apreciate de inspecția fiscală cheltuieli nedeductibile, potrivit concluziilor raportului de expertiză - punctul 11 h, aceste sume nu sunt deductibile, întrucât nu s-a realizat profit în anul curent și nici prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, așa cum impune art. 21 din Legea nr. 571/2003 raportat la pct. 28 din HG nr. 44/2004.

Referitor la sumele .X.lei si .X.lei, reprezentând cheltuieli de transport și cazare pe anul 2006-2007, precum și la suma de .X.lei, sume care au fost apreciate nedeductibile fiscal, fiind reîntregită masa profitului impozabil, au fost reținute concluziile expertizei – punctele 11 i și 11 l, în sensul că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, fiind avute în vedere dispozițiile art. 21 alin. 2 lit. e din Legea nr. 571/2003, care condiționează deductibilitatea cheltuielilor de transport și cazare de calitatea de salariat sau administrator a persoanei pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli. Or, persoanele pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli nu sunt salariați ai reclamantei și nici nu pot fi asimilați administratorilor, în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 31/1990, întrucât nu au depus specimen de semnătură la Registrul Comerțului. De asemenea, aceste cheltuieli nu pot fi considerate cheltuieli de management în condițiile în care societățile cu care s-a încheiat contract de management au emis facturi doar pentru tariful stabilit în contract.

În ceea ce privește suma de .X.lei, reprezentând cheltuieli de consultanță aferente perioadei 2006- 2007, conform contractelor de consultanță încheiate cu S.C „X.” S.R.L , S.C „X.” S.R.L și S.C „X.» S.R.L, judecătorul fondului a constatat următoarele:

Cheltuielile în cuantum de .X.lei efectuate în baza contractelor de consultanță încheiate cu S.C „X.” S.R.L și S.C „X.” S.R.L sunt nedeductibile fiscal, așa cum rezultă din raportul de expertiză, punctul 11 j, întrucât nu s-a făcut dovada prestării serviciilor cuprinse în respectivele contracte, fiind aplicabile dispozițiile art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr. 571/2003, coroborat cu dispozițiile punctului 28 din HG nr. 44/2004, care condiționează caracterul deductibil al acestor cheltuieli de dovada prestării efective a serviciilor contractate.

În schimb, cheltuielile în cuantum de .X.lei și TVA aferent, achitate în baza contractului încheiat cu S.C „X.» S.R.L, acestea sunt deductibile fiscal în condițiile în care s-a făcut dovada prestării serviciilor contractate, acest aspect reieșind din răspunsul de la punctul 11 p al raportului de expertiză.

Privitor la suma de .X.lei, contravaloarea a .X.USD la cursul din 31.07.2007, suma cu care a fost reîntregita masa profitului impozabil, instanța de fond a constatat că, potrivit punctului 11 n din raportul de expertiză, suma cu care putea fi reîntregită masa

profitului impozabil era de .X.USD- echivalentul a .X.lei, diferența fiind dată de valoarea plăților efectuate de societate către cabinetul de avocatură .X..

Concluziile expertului se întemeiază pe dispozițiile art. 19 din Legea 571/2003 care definește profitul impozabil ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. De asemenea, s-au invocat dispozițiile pct. 209 din OMF 1752/2005, care face trimitere la câștigurile din orice surse și ale pct. 45 care reglementează principiul independenței exercițiului financiar, principiul potrivit căruia într-un an fiscal se iau în considerare toate veniturile și cheltuielile eferente respectivului an indiferent de data încasării sau plății acestor venituri sau cheltuieli.

Referitor la sumele de .X.lei reprezentând furnizori prescriși și .X.lei contribuția UGIR, s-a constatat că suma de .X. lei nu poate fi considerată venit al societății, în condițiile în care nu există nici o dispoziție a legii care să stabilească momentul la care se înregistrează în contabilitate datoriile prescrise și nu s-au făcut verificări cu privire la posibile acțiuni ale furnizorilor de natură să suspende sau să întrerupă termenul de prescripție, aceste concluzii fiind confirmate de analiza efectuată de expertul fiscal la punctul 11 m din raport.

În ceea ce privește cotizația achitată către UGIR, s-a constatat că această asociație reprezintă o asociație patronală, cotizația fiind deductibilă conform art. 21 alin. 2 lit. m din Legea nr. 571/2003, în acest sens fiind și concluziile cuprinse în punctul 11 r din raportul de expertiză.

Cât privește TVA suplimentară, în valoare de .X.lei, majorări de întârziere la plata TVA .X.lei, penalități de întârziere .X.lei prima instanță a reținut că TVA în suma de .X.lei, aferenta minusurilor de inventar este corect calculată de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care art. 128 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 asimilează livrărilor de bunuri efectuate cu plată, supuse taxării, lipsurile în gestiune.

De asemenea, s-a reținut că TVA în valoare de .X.lei, aferenta depășirii cheltuielilor de sponsorizare este corect calculată, în condițiile în care s-a depășit limita de sponsorizare stabilită de

Legea nr. 571/2003 coroborată cu HG nr. 44/2004, la fel fiind și TVA colectat în valoare .X.lei, aferente cheltuielilor de transport și cazare, în condițiile în care facturile avute în vedere de reclamantă nu au fost însoțite de decontul de deplasare.

Referitor la TVA colectată în sumă de .X.lei, aferenta contractelor de consultanță, încheiate de reclamantă cu S.C „X.” S.R.L, S.C „X.” S.R.L și S.C „X.” S.R.L, Curtea a constatat că, în mod similar concluziilor de la punctul 4, contractul încheiat cu S.C „X.” S.R.L a fost executat și achitat parțial, cheltuiala fiind justificată. Pentru celelalte două contracte, însă, nu s-au depus dovezi din care să rezulte executarea efectivă a lor și, deci, cheltuiala nu poate fi considerată ca fiind efectuată pentru realizarea unor operațiuni taxabile, așa cum impune art. 145 din Legea nr. 571/2003, în același sens fiind și concluziile de la punctul 12 d din raportul de expertiză.

S-a mai reținut că TVA colectat în suma de .X.lei, aferent onorariului de .X.EUR, achitat la Cabinet Avocat .X. Radu nu este deductibil, în condițiile în care onorariul achitat nu reprezintă contravaloarea unui serviciu prestat reclamantei în scopul unei operațiuni taxabile. Onorariul a fost stabilit pentru servicii prestate d-lui .X., fiind preluat de reclamantă în baza acordului privind închiderea dosarului 414/18.02.2004 încheiat de reclamantă cu Nerique Trading Limited, în același sens fiind și concluziile de la punctul 12 e din raportul de expertiză.

În ceea ce privește TVA în suma de .X.lei, aferenta contractelor de închiriere, s-a apreciat că este deductibilă, astfel cum rezultă din concluziile de la punctul 12 f din raportul de expertiză, în condițiile în care contractele de închiriere erau destinate să asigure cazarea persoanelor care asigurau managementul societății. De asemenea, și TVA în suma de .X.lei, aferentă avansului achitat pentru achiziționarea unei ferme de îngrășare a porcilor la .X. și terenul aferent de 12 ha. este deductibilă, așa cum rezultă din concluziile de la punctul 12 g din raportul de expertiză.

Cu privire la impozitul pe profit în quantum de .X.lei și accesoriile aferente, prima instanță a arătat că, potrivit expertului, organele fiscale nu au recunoscut deductibilitatea unor sume din calculul venitului impozabil, majorând în mod nelegal acest impozit. Pe de altă parte, prin considerarea unor sume ca fiind cheltuieli de natură socială, nu venituri de natură salarială, așa cum

s-a arătat la punctul 1 din raportul de expertiză, expertul a majorat profitul impozabil, cheltuielile de natură socială nefiind deductibile.

În aceste condiții, datoria reclamantei pentru impozitul pe profit, așa cum a fost stabilită de expert, este mai mare decât cea stabilită de organele fiscale, iar instanța neputând stabili datorii suplimentare față de cele cuprinse în actele fiscale, a apreciat că se impune anularea datoriei pentru impozitul pe profit, urmând ca organele fiscale să recalculeze această datorie în raport de toate aspectele menționate în expertiză și preluate în motivarea sentinței, fără ca în acest mod să se creeze reclamantului o situație mai puțin favorabilă.

Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs atât reclamanta S.C. .X. S .A. prin administrator judiciar „.X. Sprl”, cât și pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.) - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În dezvoltarea motivelor de recurs invocate în temeiul art. 304 pct.7-9 Cod procedură civilă și art. 304¹ Cod procedură civilă recurenta-reclamantă societate în insolvență, a susținut în esență că prima instanță a adoptat în totalitate punctul de vedere al expertului fiscal fără a stabili starea fiscală reală și fără a se raporta la aplicarea corectă a legii conform art. 129 alin.5 Cod procedură civilă.

-În mod eronat din impozitul pe salarii suplimentar cu accesorii stabilit în sumă de .X.lei de către organele fiscale, instanța de fond a anulat doar suma de .X.lei impozit și .X.lei majorări.

Susține recurenta că soluția instanței este eronată și are la bază interpretarea greșită a materialului probator administrat în cauză întrucât atât sumele acordate în bani cât și sub forma tichetelor valorice au avut destinație exclusivă de cheltuieli sociale, potrivit CCMIAR.

-Tot ca urmare a interpretării greșite a expertului cât și a instanței a actelor deduse judecății cât și a dispozițiilor legale incidente în materia contribuției CAS angajator, din contribuția stabilită suplimentar cu accesorii în sumă de .X.lei a fost anulată doar suma de .X.lei, deși asimilarea cadourilor în bani și a

tichetelor cadou nu se încadrează în baza legală de impunere a contribuției CAS angajator, definită ca fiind „fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurați” sau „salarii brute realizate lunar” prin art. 24 alin.1 din Legea nr. 19/2001 și Ordinul nr. 340/2001.

- Aceeași situație vizează și contribuție CAS – salariați stabilită suplimentar , cu accesorii în care din suma totală stabilită prin actele administrativ-fiscale s-a anulat doar suma de X lei deși nici fondul de acțiuni sociale, nici cadourile acordate salariaților din acesta, de către administrație nu intră în baza legală a CAS angajați, conform dispozițiilor art. 23 alin.(1) din Legea nr. 19/2000.

-Pentru aceleași considerente, recurenta-reclamantă a apreciat că instanța de fond a interpretat greșit actele incidente în cauză cu privire la:

a) contribuția la fondul de garantare a accidentelor de muncă și bolilor profesionale, în sumă de .X.lei din care a fost anulată doar suma de .X.lei;

b) contribuția la fondul de șomaj cu accesorii în sumă de .X.lei, anulată doar suma de .X.lei, contrar dispozițiilor art. 26 alin.(1) din Legea nr. 76/2002;

c) contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, în sumă de X lei, diminuate doar cu suma de X lei;

d) contribuția CASS angajator în sumă de lei anulată numai pentru suma de .X.lei și contribuția CASS salariați în sumă de .X.lei, anulate doar pentru suma de .X.lei.

-A susținut recurenta că și mărirea contribuției suplimentare la fondul de handicapați în sumă de .X.lei se bazează pe o interpretare eronată a adresei nr. .X./14.05.2008 a AJOFM .X. .

- Tot ca urmare a unei interpretări și aplicări greșite a dispozițiilor legale au fost menținute majorările de întârziere pentru impozitul persoanelor fizice și juridice nerezidente stabilite suplimentar de inspecția fiscală.

Consideră recurenta că depunerea cu o mică întârziere a declarației prevăzute de art. 119 alin.(1) raportat la art. 118 alin2 din Legea nr. 57/2003 de către societate nu poate fi asimilată cu neîndeplinirea obligației de reținere a impozitului pe veniturile acestora.

- Au fost formulate critici privind interpretarea greșită a actelor deduse judecății cât și prin interpretarea și aplicarea greșită a dispozițiilor legale incidente, au fost considerate ca nedeductibile fiscal cheltuielile menționate la pct.4 pag.21-24 din sentința atacată, la calculul impozitului pe profit.

- Recurenta a mai criticat sentința și în ceea ce privește anularea parțială a TVA cu accesorii stabilite suplimentar de inspectia fiscală, respectiv din suma totală de .X.lei, s-au anulat actele administrativ-fiscale pentru suma de .X.lei , ca urmare a interpretării eronate atât a actelor deduse judecății cât și a aplicării greșite a legii.

Recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat recurs în temeiul dispozițiilor art. 304 pct.9 Cod procedură civilă, susținând în esență că hotărârea instanței de fond a fost dată cu aplicarea greșită a legii, în ceea ce privește:

-Suma de .X.lei reprezentând impozit pe salarii și .X.lei majorări de întârziere.

Referitor la acest capăt de cerere, recurenta a susținut că hotărârea a fost dată cu aplicarea greșită a legii, întrucât intimata-reclamantă nu a făcut dovada că sumele acordate tuturor salariaților au fost utilizate pentru transportul acestora sau pentru acoperirea costurilor prestațiilor pentru tratamente și odihnă și în acest condiții, în conformitate cu art. 55 și art. 56 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele fiscale au reținut în sarcina acesteia ca fiind suma datorată.

-Recurenta a formulat aceleași critici și în ceea ce privește contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale, considerând că în mod greșit instanța a apreciat că nu sunt datorate pentru anul 2007.

-Au fost formulate critici în temeiul dispozițiilor art. 304 pt.9 Cod procedură civilă și în ceea ce privește anularea actelor menționate cu privire la suma de .X.lei reprezentând impozit pe profit și accesoriile aferente, urmând ca organele fiscale să recalculeze sumele datorate pentru impozitul pe profit în raport de constatările din sentință.

A susținut recurenta-pârâtă că în ceea ce privește cheltuielile de consultanță pentru care instanța a admis acțiunea, că reclamanta a încălcat prevederile art. 21 alin.4 lit.m) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, înregistrând în mod eronat la cheltuielile deductibile, cheltuielile efectuate cu serviciile de consultanță.

- Recurenta-pârâtă a susținut că hotărârea instanței de fond a fost dată cu aplicarea greșită a legii și în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată în sumă de .X.lei, deși intimata -reclamantă nu avea drept de deducere a TVA aferente unor servicii prestate în condițiile în care acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, cu privire la suma de .X.lei TVA aferentă avansurilor achitate pentru achiziționarea unei ferme de porci, recurenta a susținut că în mod greșit s-au reținut de către instanță concluziile raportului de expertiză.

În fine, recurenta-pârâtă a criticat sentința pronunțată de instanța de fond și în ceea ce privește obligarea la plata cheltuielilor de judecată, considerând că în cauză nu erau îndeplinite condițiile legale prevăzute de art. 274 Cod procedură civilă.

Recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. a criticat sentința pronunțată de instanța de fond în temeiul dispozițiilor art. 304 pct.9 și art. 304¹ Cod procedură civilă susținând în esență că în mod greșit a fost anulată în parte Decizia nr. 447/11.12.2009, raportul de inspecție fiscală nr. X/30 martie 2009.

În principal criticile formulate de această pârâtă vizează aceleași sume care au fost anulate prin sentința pronunțată de instanța de fond și sunt comune cu cele formulate de către recurenta-pârâtă ANAF astfel că nu mai este necesară expunerea acestora.

SC .X. S A a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursurilor formulate de pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. , respectiv Agenția Națională de Administrare Fiscală susținând în esență că sentința atacată a fost dată cu interpretarea și aplicarea corectă a legii, în cauză nefiind incidente niciunul din motivele invocate, pentru situațiile în care a fost admisă acțiunea formulată.

Examinând sentința atacată, în raport de criticile formulate, de dispozițiile legale incidente, cât și în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursurile formulate în cauză sunt nefondate, urmând a fi respinse, pentru considerentele expuse în continuare.

Soluția primei instanțe, de admitere în parte a acțiunii, reflectă interpretarea și aplicare corectă a prevederilor legale incidente cauzei în raport cu starea fiscală reținută, sentința analizând punctual, cu argumente de fapt și de drept legalitatea fiecăreia dintre obligațiile fiscale supuse contestării.

Având în vedere că anterior au fost expuse considerentele sentinței atacate, cuprinzând ample trimiteri la elementele probatorii și la prevederile legale aplicabile pentru fiecare dintre obligațiile fiscale contestate, iar motivarea recursurilor a fost structurată, de asemenea, corespunzător sumelor stabilite prin acestea, Înalta Curte apreciază că în cercetarea recursurilor de față nu se impune reluarea tuturor aspectelor examinate de instanța de fond, urmând a fi analizate punctual, doar criticile formulate la adresa sentinței.

În soluționarea cauzei, judecătorul fondului a avut în vedere expertiza judiciară contabilă, probă administrată conform dispozițiilor art. 201 Cod procedură civilă, conținând opinia de specialitate a expertului asupra împrejurărilor de fapt, pe care instanța a evaluat-o în coroborare cu celelalte probe ale cauzei.

Concluziile expertizei ar putea fi înlăturate doar pe baza unor probe contrare, iar nu prin simple afirmații sau interpretări proprii ale părților.

Astfel, în ceea ce privește criticile formulate de recurenta-reclamantă SC .X. S A cu privire la impozitul pe salarii suplimentar, cu accesorii în sumă totală de .X. lei stabilită de organele fiscale prin actele administrativ-fiscale contestate și anulate în parte, pentru suma de .X. lei impozit și .X. lei majorări.

Instanța de control judiciar constată că acestea sunt nefondate, recurenta-reclamantă limitându-se la invocarea aceluiași argumente potrivit cărora cadourile au fost acordate de Administrație în locul Sindicatului Liber, din fondul de 2% care se cuvenea acestuia pentru cheltuieli sociale, conform contractelor colective de muncă și actelor adiționale.

Prin sentința atacată, judecătorul fondului a reținut corect că aceste datorii au fost legal stabilite, având în vedere că recompensele acordate încadrându-se în noțiunea de venituri din salarii prin raportare la definiția legală prevăzută de OG nr.7/2001

și de normele de aplicare pentru recompensele acordate pentru anul 2003, art. 56 alin.1 din Legea nr. 571/2003, cât și la dispozițiile pct.86 lit.b) din HG nr.44/2003 pentru anul 2004 care menționează în mod expres cadourile acordate, ca parte a veniturilor de natură salarială, dispoziții similare fiind în vigoare și în anii 2005 și 2006.

În ceea ce privește criticile formulate de recurenta-reclamantă cu privire la sumele stabilite suplimentar drept contribuții la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale, în sumă de .X.lei aferentă cadourilor în bani acordate salariaților fără copii minori și tichetelor cadou, Înalta Curte constată că acestea sunt nefondate, judecătorul fondului reținând în mod corect concluziile raportului de expertiză, potrivit căruia, analiza acestor datorii s-a efectuat în mod similar cu impozitul pe venit, calificarea veniturilor, ca venituri de natură salarială sau cheltuieli sociale.

Cât privește susținerile recurenteii privind menținerea contribuției suplimentare la fondul de handicapați, cu accesorii în sumă de .X. lei, potrivit cărora instanța de fond a apreciat și interpretat eronat adresa nr. .X./14.05.2008 a AJOFM .X. , Înalta Curte le apreciază ca fiind nefondate, întrucât, astfel cum a rezultat din raportul de expertiză efectuat în cauză recurenta-reclamantă nu și-a îndeplinit obligațiile legale prevăzute de art. 42 și 43 din OUG nr.102/1999 respectiv, nu a solicitat trimestrial la AJOFM repartizarea de persoane cu handicap, în perioada 1 aprilie 2005-30 iunie 2006.

Nu pot fi primite nici criticile formulate de recurenta-reclamantă cu privire la interpretarea și aplicarea greșită a dispozițiilor legale de către instanța de fond vizând majorările de întârziere pentru impozitul persoanelor juridice nerezidente stabilite prin actele administrativ-fiscale.

Contrar susținerilor recurenteii-reclamante sumele sunt datorate având în vedere că aceasta nu și-a îndeplinit obligația de a reține impozitul pe venit pentru persoanele nerezidente deși acestea nu au prezentat un certificat de rezidență fiscală conform dispozițiilor art. 118 din Legea nr. 571/2003.

În ceea ce privește susținerile recurenteii-reclamante vizând interpretarea greșită a actelor deduse judecății cât și a dispozițiilor fiscale incidente cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, a cheltuielilor considerate nedeductibile fiscal Înalta

Curte le va respinge, constatând că în mod corect și prin raportare la întregul material probator administrat în cauză cât și la prevederile legale aplicabile, au fost înlăturate motivat prin sentința de fond.

Înalta Curte constată, de asemenea că și în ceea ce privește sumele reprezentând TVA cu accesoriile aferente stabilite suplimentar de inspecția fiscal prin actele fiscale contestate și menținute parțial de instanța de fond, criticile recurente - reclamante sunt nefondate.

Astfel, în ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând TVA aferent minusurilor la inventar, în mod corect s-a reținut prin sentința instanței de fond că această sumă este datorată având în vedere prevederile art. 128 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 care asimilează livrărilor de bunuri efectuate cu plată, supuse taxării, lipsurile în gestiune.

Sușinerile recurente-reclamante potrivit cărora minusurile constatate ar reprezenta de fapt consumuri peste cele estimate, nu pot fi primite având în vedere că acestea au fost astfel înregistrate de către recurenta-reclamantă în contabilitate proprie, fără a exista vreo dovadă că lipsurile respective ar reprezenta consumuri.

În ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând TVA colectată aferentă depășiri limitei cheltuielilor de sponsorizare prevăzute de HG nr.44/2004, instanța de control judiciar constată că în mod corect s-a reținut prin sentința atacată faptul că această sumă este datorată în condițiile în care a fost depășită limita de sponsorizare prevăzută de lege, respectiv dispozițiile art. 128 alin.9 lit.f) din Legea nr. 571/2003 (forma în vigoare în anul 2006) respectiv art. 128 alin.8 lit.f) (forma în vigoare începând cu anul 2007), potrivit cărora nu constituie livrare de bunuri astfel de sponsorizări efectuate „în condițiile stabilite prin norme”.

În acest sens, nu pot fi primite sușinerile recurente-reclamante potrivit cărora dispozițiile legale incidente nu ar prevedea nici o limită.

Aceeași este și situația TVA colectat în valoare de .X.aferent cheltuielilor de transport și cazare, instanța de fond reținând în mod corect că această sumă este datorată având în vedere că din materialul probator nu a rezultat că aceste cheltuieli au fost

efectuate în scopul unor operațiuni taxabile, dispozițiile art. 3 din HG nr. 44/2006 impunând ca factura să fie însoțită de decontul de cheltuieli pentru deducerea TVA.

Nefondate sunt și susținerile recurente-reclamante cu privire la TVA suplimentar colectat aferent contractelor de consultanță încheiate cu SC .X.& X SRL în sumă de .X., întrucât nu au fost făcute dovezi cu privire la executarea efectivă a acestora iar cheltuiala respectivă nu poate fi considerată ca fiind efectuată pentru realizarea unor operațiuni taxabile în raport cu obiectul de activitate al societății, în conformitate cu dispozițiile art. 145 din Legea nr. 571/2003.

Contrar celor susținute de recurenta-reclamantă cu privire la TVA colectat în sumă de .X.lei aferent onorariului de .X.Euro achitat cabinetului avocat .X., instanța de control judiciar constată că în mod corect s-a reținut prin sentința atacată că acesta nu este deductibil având în vedere că onorariul achitat nu reprezintă contravaloarea unui serviciu prestat recurente-reclamante în scopul unei operațiuni taxabile.

Având în vedere toate aceste considerente, Înalta Curte urmează a respinge recursul formulat de recurenta-reclamantă SC .X. SA ca nefondat.

În ceea ce privește recursurile formulate de recurente-pârâte respectiv Agenția Națională de Administrare Fiscală cât și recursul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. Înalta Curte, analizând motivele comune invocate le apreciază că fiind nefondate.

În principal, cele două recurente-pârât au criticat sentința instanțe ide fond susținând că aceasta a fost dată cu aplicarea greșită a legii, în ceea ce privește sumele stabilite prin actele fiscale contestate, care au fost anulate.

Astfel, au susținut recurentele că în mod eronat instanța de fond a dispus anularea sumei de .X.lei reprezentând impozit pe salarii și .X.lei majorări de întârziere, aferent lunilor iulie și august 2007, deși intimata-reclamantă nu a făcut dovada că sumele acordate tuturor salariaților au fost utilizate pentru transportul acestora sau pentru acoperirea costului prestațiilor pentru tratamente și odihnă și în aceste condiții sumele reprezintă venituri de natură salarială în temeiul art. 55 și 56 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Înalta Curte constată că aceste susțineri sunt însă nefondate întrucât aceste sume reprezentând contravaloarea tichetelor cadou acordate în lunile iulie și august 2007, au fost considerate neimpozabile în raport de prevederile art. 21 alin.(3) lit.c) din Legea nr. 571/2003 – forma în vigoare în anul 2007 care stabilește natura de cheltuială socială cu deductibilitate limitată a cadourilor în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților.

Având în vedere aceste prevederi legale, în mod corect s-a reținut prin sentința instanței de fond, în baza raportului de expertiză efectuat în cauză faptul că același venit nu poate fi și cheltuială socială cu deductibilitate limitată și venit din salarii, deductibil integral la calcularea impozitului pe profit.

Susținerile recurentului-pârât în ceea ce privește anularea sumelor reprezentând contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale și fondurilor speciale aferente anului 2007 sunt nefondate având în vedere că aceste contribuții pentru bunurile valorice acordate în anul 2007 nu sunt datorate conform dispozițiilor legale mai sus menționate, neintrând în fondul de salarii. În același sens sunt și prevederile Legii nr. 193/2006 care începând cu anul 2007, au exclus din baza de impozitare a acestor contribuții, tichetele cadou.

Referitor la suma de .X.lei reprezentând impozit pe profit și accesoriile aferente, susținerile recurentelor-pârâte nu pot fi primite întrucât, astfel cum rezultă din considerentele sentinței dar și din dispozitivul acesteia, concomitent cu anularea respectivei sume, instanța a dispus recalcularea de către organele fiscale a obligațiilor fiscale reprezentând impozitul pe profit în raport de constatările din prezenta sentință, având în vedere faptul că prin expertiza în cauză datoria reclamantei pentru impozitul pe profit este mai mare decât cea stabilită de organele fiscale.

Nu sunt fondate nici criticile formulate de recurente cu privire la cheltuielile de consultanță în valoare de .X.lei și TVA aferent, achitate în baza contractului încheiat cu SC „.X.” SRL, întrucât aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, în condițiile în care s-a făcut dovada prestării serviciilor contractate astfel că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 21 alin.(4) lit.m din Legea nr. 571/2003, coroborate cu dispozițiile pct. 28 din HG nr. 44/2004.

În ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând TVA aferentă contractelor de închiriere, susținerile recurentelor-pârâte privind nedeductibilitatea acestei sume sunt nefondate întrucât astfel cum a rezultat din probatoriul administrat în cauză, contractele de închiriere au fost încheiate în vederea asigurării cazării pentru persoanele care asigurau managementul societății reclamante, astfel că aceste cheltuieli erau destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, și în consecință suma respectivă este deductibilă, fiind aplicabile dispozițiile art. 145 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Aceleași concluzii se impun și cu privire la TVA aferent avansului achitat pentru achiziționarea unei ferme și a terenului aferent, conform antecontractului de vânzare-cumpărare, în mod fiscal a fost calificat de către instanța de fond ca fiind deductibil, având în vedere că operațiunea de vânzare-cumpărare nu a avut loc efectiv până la termenul stabilit respectiv 31 august 2008, ceea ce atrage ajustarea bazei impozabile conform art. 138 lit.a) din Legea nr. 571/2003, diminuându-se astfel atât TVA colectat cât și TVA deductibil în baza prevederilor pct.82 alin.10 din HG nr.44/2004.

În ceea ce privește cheltuielile de judecată susținerile recurentelor-pârâte nu pot fi primite, instanța de fond aplicând în mod corect prevederile art. 274 alin.1 atât Agenția Națională de Administrare Fiscală cât și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. fiind autorități emitente în sensul art. 2 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 554/2004, fiind părți „căzute în pretenții” conform normei procedurale menționate.

De asemenea, Înalta Curte constată că prima instanță a făcut o aplicare adecvată a prevederilor art. 274 Cod procedură civilă, admițând în parte cererea de plată a cheltuielilor de judecată constând în onorariu de expert, păstrând proporția dintre sumele contestate și cele pentru care s-a admis acțiunea.

Având în vedere toate considerentele expuse, în temeiul art. 20 din Legea nr. 554/2004 și al art. 312 alin.(1) Cod procedură civilă va respinge recursurile formulate în cauză, ca nefondate.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Respinge recursurile declarate de S.C. .X. S .A. prin administrator judiciar „.X. Sprl”, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (fostă Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.) - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr. .X. din 30 octombrie 2012 a Curții de Apel București- Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 8 aprilie 2014.

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X

X