

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL PLOIEȘTI
SECȚIA COMERCIALĂ DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV FISCAL

DEFINITIVĂ ȘI IREVOCABILĂ

DOSAR NR.

PRIN RESPINGEREA RECURSULUI

DE CĂTRE ICCJ

SENTINȚA NR. :

Ședința publică din data de 26 ianuarie 2011

Președinte -
Grefier -

Pe rol fiind soluționarea acțiunii formulată împotriva deciziei nr. 146/08.06.2010 formulată de reclamanta S.C. SA PRIN LICHIDATOR JUDICIAR cu sediul în str. nr. Județ în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE cu sediul în str. nr. Județ

Cursul dezbaterilor a fost consemnat în încheierea de ședință din 12 ianuarie 2011, ce face parte integrantă din prezenta hotărâre, când instanța, în temeiul art. 150 C.pr.civ., a reținut cauza spre soluționare.

Având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a permite părților să depună concluzii scrise, în conformitate cu dispozițiile art. 260 alin. 1 Cod procedură civilă, instanța a amânat succesiv pronunțarea la data de 19 ianuarie 2011 și respectiv 26 ianuarie 2011 când, după ce a deliberat, conform art. 256 C.pr.civ., a pronunțat următoarea sentință:

CURTEA

Prin acțiunea înregistrată sub nr. 859/42/2010 la data de 20 august 2010, reclamanta SC SA prin lichidator judiciar în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a formulat contestație împotriva deciziei nr. prin care i-a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la DGFP cu nr. n. i a raportul de inspecție fiscală nr. lin solicitând instanței ca prin hotărârea ce se va pronunța să dispună :

I- În principal, admiterea în totalitate a contestației și anularea parțială a actului administrativ fiscal cu privire la obligațiile suplimentare de plata stabilite, cu excepția obligațiilor suplimentare de plata referitoare la TVA și accesoriile acesteia care au fost recunoscute ca datorate și achitate de S.C. S.A. în cursul inspecției fiscale (29.163 lei și 21.569 lei) și pe cale de consecință exonerarea S.C. S.A. de plata obligațiilor fiscale suplimentare în cuantum de 1.262.549

~~lei, stabilite prin decizia de impunere si prin raportul de inspectia fiscala, constand in :~~

a) obligația fiscală principală constând în impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor în sumă de 152,197 lei si accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 121,271 lei;

b) obligația fiscală principală constând în contribuția de asigurări sociale datorata de angajator în sumă de 224,829 lei si accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 179,517 lei;

c) obligația fiscală principală constând în contribuția individuală de asigurări sociale reținuta de la asigurați în sumă de 108,770 lei si accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 86,721 lei;

d) obligația fiscală principală constând în contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 18,707 lei si accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 15,841 lei;

e) obligația fiscală principală constând în contribuția de asigurări de sănătate datorata de angajator în sumă de 74,973 lei si accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 60,935 lei;

f) obligația fiscală principală constând în contribuția pentru asigurări de sănătate reținuta de la asigurați în sumă de 73,494 lei si accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 59,058 lei;

(g) obligația fiscală principală constând în contribuții pentru concedii si indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de 9,104 lei si accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 7,143 lei;

h) obligația fiscală principală constând în contribuția de asigurări pentru șomaj datorata de angajator în sumă de 26,037 lei si accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 21,339 lei;

i) obligația fiscală principală constând în contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținuta de la asigurați în sumă de 11,449 lei si accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 9,129 lei;

~~j) obligația fiscală principală constând în contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor în sumă de 1,294 lei și accesoriile la aceasta (majorări de întârziere) în cuantum de 741 lei;~~

II. În subsidiar, admiterea în parte a contestației și anularea parțială a actului administrativ fiscal doar cu privire la obligațiile suplimentare de plata indicate la pct. I. lit. (b) -(d) si (g)-(j) din petitul principal al contestației indicat mai sus.

În motivarea acțiunii reclamanta a susținut că în luna mai și iunie a anului 2009 a avut loc la sediul său o inspectie fiscală generală, privind modul de calcul, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate de aceasta la bugetul de stat pentru perioada 1 ianuarie 2006 - 31 decembrie 2008, fiind verificate toate impozitele, taxele și contribuțiile sociale și de alta natură calculate, evidențiate și declarate de aceasta, iar la finalizarea acesteia a fost întocmit raportul de inspectie fiscală care a fost înregistrat la DGFP cu nr. 3318 din 30 iunie 2009 si care a fost comunicat S.C. S.A. în data de 09.07.2009.

Reclamanta a mai arătat că nu contestă obligațiile fiscale suplimentare constatate în Raportul de inspectie fiscală la Cap III 1 (Impozitul pe profit) și la Cap. III 2 (Taxa pe valoare adăugată), învederând ca a achitat în timpul controlului obligațiile fiscale suplimentare în valoare de 50,732 lei (principal și accesorii) cu

privire la TVA, precum și că înțelege să conteste integral obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectorii fiscali la Cap III pct.3-7 din raportul de inspecție fiscală – pentru care s-a emis decizia de impunere cu nr. 130.06.2009.

Reclamanta a mai arătat, referitor la „Impozitul pe veniturile din salarii”, ca organele fiscale au reținut în raportul de inspecție fiscală că în perioada controlată, respectiv 1 ianuarie 2006 - 31 decembrie 2008, S.C. S.A. a efectuat un număr de 3 (trei) concedieri colective ca urmare a restrângerii activității, fiind desfăcute contractele individuale de munca unui număr total de 284 de salariați, precum și ca, potrivit art. 28 din Contractul colectiv de muncă la nivel de unitate S.C. S.A. avea obligația să acorde salariaților cărora le-a încetat raportul de munca prin concedieri colective „plăți compensatorii constând într-un număr de 6, 9 sau 12 salarii medii pe unitate” în funcție de vechimea acestora în unitate.

Inspectorii fiscali au constatat că plățile compensatorii s-au plătit lunar salariaților concediați, suma totală a plăților compensatorii achitata acestora fiind de 1,144,945 lei (627,605 lei în 2006, 331,915 lei în 2007 și 185,425 lei în 2008), ca pentru acestea S.C. S.A. nu a calculat, evidențiat, reținut și virat impozitul și contribuțiile aferente, datorate de angajați și de angajator.

În acest sens, inspectorii fiscali au considerat că „sumele acordate de unitate din fonduri proprii în baza contractului colectiv drept plăți compensatorii sunt venituri asimilate salariilor supuse impozitului pe venit (lunar, calculat și reținut de plătitorul pe venit), motivând că numai plățile compensatorii care au sursa de finanțare fonduri alocate din bugetul asigurărilor sociale și care sunt acordate în baza unor acte normative ar fi venituri exceptate de la impozitul pe venit în temeiul art. 55 alin 4 lit. k (în realitate fiind vorba de lit. j) precum și că au fost încălcate și prevederile art. 55 alin 2 lit. k) unde se prevede că „în vederea impunerii sunt asimilate salariilor (...) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor”. Ca urmare, inspectorii fiscali au calculat în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în cuantum total de 273,468 lei, din care 152,197 lei impozit pe veniturile din salarii suplimentar și accesorii/majorări de întârziere în cuantum de 121,271 lei.

Reclamanta a învederat că inspectorii fiscali au calificat eronat plățile compensatorii acordate foștilor săi salariați, ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, ca făcând parte din categoria veniturilor asimilate salariilor menționată la art. 55 alin. 2 lit. k) din Codul fiscal, refuzând nejustificat aplicarea prevederilor art. 55 alin 4 lit. j) din codul fiscal, care indică expres că sumele care nu sunt incluse în categoria veniturilor salariale și care nu sunt impozabile din perspectiva impozitului pe venit sunt „sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective (...), acordate potrivit legii”, prevedere pentru care nu sunt emise norme de aplicare în HG 44/2004 sau în alte acte normative de rang inferior.

Reclamanta a arătat ca veniturile obținute de salariații ale căror contracte individuale de muncă au fost și sunt desfăcute ca urmare a concedierilor colective sunt măsuri reale de protecție socială suportate de angajatori, indiferent de sursa din care se acordă respectivele venituri, care trebuie tratate identic din perspectiva tratamentului fiscal al beneficiarilor acestor venituri, cu atât mai mult cu cât nu exista

nicio legitimitate constituțională sau legală care să permită tratamentul diferit din punct de vedere fiscal al plăților compensatorii primite de salariați în funcție de tipul de capital al angajatorului (capital de stat sau majoritar de stat) și de faptul că angajatorul (companie / societate națională, regie, societate cu capital de stat sau majoritar de stat) beneficiază de ajutor de stat de la buget în temeiul legislației privind ajutorul de stat.

S-a mai arătat ca O.U.G. nr. 98/1999 este un act normativ care este contrar prevederilor art. 87-89 din Tratatul de constituire a Comunității Europene, precum și O.U.G. nr. 117/2006 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, întrucât nicio societate comercială, indiferent de tipul de capital al acesteia (privat, mixt sau de stat) nu poate fi beneficiara unui ajutor de stat direct și exclusiv în baza acestei ordonanțe de urgență, întrucât statul roman, prin oricare din autoritățile sale, nu mai poate acorda plăți compensatorii în temeiul acesteia decât cu respectarea prevederilor O.U.G. nr. 117/2006 și a Regulamentelor CE (direct aplicabile în dreptul intern) referitoare la acordarea ajutoarelor de stat, condiționat de autorizarea ajutorului de stat de către Comisia Europeană sau considerarea acestuia ca fiind autorizat de către Consiliul Concurenței în baza unor scheme de ajutor de stat sau ajutoare de stat individuale autorizate în prealabil de CE.

Reclamanta a mai arătat că art. 43 alin. 1 din Codul fiscal prevede expres și limitativ veniturile obținute de persoanele fizice care sunt supuse cotei de impozit pe venit de 16%, ca la litera b) sunt indicate ca fiind impozabile „salariile”, fără vreo altă mențiune sau completare, astfel că pentru a fi calificat drept „venit din salarii”, un venit trebuie să fie obținut de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă. Per a contrario, un venit primit de o persoană fizică în lipsa vreunei contraprestații a acesteia și ulterior încetării contractului individual de muncă nu se poate cuprinde în sfera noțiunii de venit salarial consacrată legislativ la art. 55 alin. 1 din Codul fiscal, astfel că plățile compensatorii calculate prin raportare la salarii nete și acordate în conformitate cu prevederile contractului colectiv de muncă aplicabil la nivelul S.C. S.A. nu pot fi incluse în categoria „veniturilor din salarii”.

Totodată, la alin. 2 al art. 55 din Codul fiscal sunt enumerate „veniturile asimilate salariilor”, respectiv acele venituri care sunt obținute de persoanele fizice ce desfășoară activitate în baza altor tipuri de contracte decât contracte individuale de muncă sau statutele speciale prevăzute la art. 55 alin. 1 din Codul fiscal, ca plățile compensatorii precizate anterior nu se încadrează în această categorie, precum și că nu pot fi avute în vedere dispozițiile pct. 68 lit. 1) din Normele metodologice (act normativ de rang inferior Codului fiscal), de aplicare a alin. 1 și 2 ale art. 55 din Codul fiscal, invocate de inspectorii fiscali, întrucât acestea introduc, prin adăugare la lege, o extindere a categoriei de venituri din salarii și asimilate acestora prin sintagma „totalitate a sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă” inexistentă în textele Codului fiscal.

S-a mai arătat că art. 4 alin. 3 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, prevede că „actele normative date în executarea legilor, ordonanțelor sau a hotărârilor Guvernului se emit în limitele și potrivit normelor care le ordonă, că interpretarea sensului alin. 1 și alin. 2 ale art. 55 realizată prin Normele metodologice nu îndeplinește cerințele alin. 1 al art. 67 din Legea nr. 24/2000, depășind totodată și

limitele stabilite de art. 108 alin 2 din Constituție - în care se prevede că „hotărârile (de Guvern) se emit pentru organizarea executării legilor” și nu pentru completarea lor sau pentru introducerea unor ipoteze suplimentare ori a unor soluții legislative neprevăzute în legile adoptate de Parlament.

În lumina tuturor argumentelor de mai sus, reclamanta a învederat că din punctul de vedere al beneficiarului de venit (fostul salariat) „compensațiile bănești individuale” (pct. 68 lit. 1 din Normele metodologice) nu reprezintă și nu pot reprezenta o categorie distinctă și diferită de venituri comparativ cu „plățile compensatorii” menționate la art. 55 alin. 4 lit. j) din Codul fiscal, ambele venituri nefiind obținute din prestarea muncii, ci ca măsură de protecție socială ca urmare a desfacerii contractelor de muncă prin concedieri colective.

S-a mai arătat ca acordarea plăților compensatorii din fondurile S.C. S.A., în baza contractului colectiv de muncă, foștilor săi salariați nu transforma aceste sume în plăți compensatorii care nu au fost acordate potrivit legii, așa cum interpretează inspectorii fiscali, întrucât acestea sunt legitime și nu sunt contrare vreunei legi, dreptul salariaților de a beneficia de ele fiind incontestabil.

Pentru toate acestea, reclamanta a considerat că nu are și nu avea obligația calculării, evidențierii, reținerii (din plățile compensatorii nete acordate foștilor salariați) și a plății impozitului pe venit, astfel că obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina sa sunt nelegale.

Referitor la „Contribuția de asigurări sociale de stat”, reclamanta a arătat ca inspectorii fiscali au reținut în raportul de inspecție fiscală că ar fi fost încălcate prevederile art. 24 alin 1 din legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, care prevăd că „baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale o constituie fondul total de salarii brute lunare”, precum și că „plățile compensatorii în sumă totală de 1,144,945 lei acordate de unitate în perioada verificată reprezintă o măsură luată de societate în vederea atenuării efectelor sociale ale concedierilor colective în cauză, fapt asumat de conducerea S.C. S.A. potrivit clauzelor contractuale (art. 28) din contractul colectiv de muncă încheiat la nivel de unitate”

Inspectorii fiscali au menționat că operațiunile de concediere colectivă „reprezintă decizia conducerii unității (...) de a restrânge activitatea (...) considerând ca „S.C. S.A. și-a asumat decontarea acestor sume (plățile compensatorii - n.s.) pe seama eforturilor proprii respectiv din disponibilități proprii de finanțare” și că acest aspect ar fi confirmat de faptul că „aceste concedieri colective s-au efectuat numai în baza deciziei conducerii unității și nu a unui program de restructurare aprobat de organe competente, potrivit Secțiunii 1 din OUG nr. 98/1999 privind protecția socială”, apreciind astfel ca au fost încălcate prevederile art. 23 alin 1 lit. a) și art. 28 din Legea nr. 19/2000, astfel ca au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare - constând în contribuții de asigurări sociale în quantum total de 599,837 lei (din care 404,346 lei reprezentând contribuții de asigurări sociale datorate de angajator - 224,829 lei principal și 179.517 lei accesorii - și 195,491 lei reprezentând contribuții individuale de asigurări sociale - 108,770 lei principal și 86,721 lei accesorii).

Reclamanta a mai arătat că, ulterior aderării României la UE și ulterior intrării în vigoare a noilor prevederi ale legislației interne cu privire la ajutoarele de stat și aplicării directe a Regulamentelor CE din domeniul ajutorului de stat,

prevederile O.U.G. 98/1999 au devenit caduce fiind contrare prevederilor Tratatului de Instituire a Comunității Europene, făcând trimitere la considerentele indicate anterior cu privire la impozitul pe venit.

S-a mai arătat ca O.U.G. nr. 116/2006 reglementează noțiunea de „venit de completare”, care este exceptat de la plata contribuțiilor către bugetul asigurărilor sociale de stat, cu mențiunea expresă ca perioada în care se obține venitul de completare „constituie stagiul de cotizare în sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale și către Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, ca salariații cărora li s-a desfășurat contractul individual de munca prin concedieri colective nu se încadrează în categoria persoanelor asigurate obligatoriu prin efectul legii, întrucât prin desfacerea contractelor de munca ca urmare a concedierilor colective foștii salariați ai S.C. S.A. și-au pierdut calitatea de asigurați în sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale.

Reclamanta a învederat că, potrivit art. 4 alin. 3 din Legea 19/2000, doar asigurații au obligația să plătească contribuții de asigurări sociale și au dreptul să beneficieze de prestații de asigurări sociale, conform prezentei legi, art. 6 alin. 1 din Legea nr. 19/2000 prevede că numai persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II, denumite în continuare angajatori, precum și instituțiile care efectuează plata drepturilor de șomaj pentru șomerii prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. UI sunt obligate să depună în fiecare lună, la termenul stabilit de CNPAS, declarația privind evidența nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat, precum și că dispozițiile art. 21 alin 2 din Legea nr. 19/2000 confirmă cele menționate mai sus, întrucât precizează expres că este datorată contribuția individuală de asigurări sociale numai de „asigurații prevăzuți la art. 5 alin. pct. I și II (...)”.

Mai mult art. 18 alin 1 lit. a), și b) stabilește cu claritate categoriile de contribuabili în sistemul public, fiind menționați „asigurați” și „angajatorii”. Prin interpretarea coroborată a art. 6 alin. 1, art. 5 alin 1, pct. I și art. 4 alin. 3 din Legea nr. 19/2000, „angajatorii sunt contribuabili numai atunci când „asigurații” își desfășoară activitatea la acești angajatori pe baza de contract individual de muncă. Cum în cazul S.C. S.A. și al foștilor săi salariați nu sunt îndeplinite niciuna din condițiile pentru care aceștia să fie calificați drept „contribuabili în sistemul public de asigurări sociale”, rezulta ca nu exista obligația pentru aceștia de a contribui la sistemul public de asigurări sociale.

În lumina celor de mai sus, reclamanta a învederat că nu are și nu avea obligația calculării, evidențierii și plății contribuției de asigurări sociale stabilite de lege în sarcina „angajatorilor” cu privire la plățile compensatorii și nici a calculării, evidențierii și reținerii din plățile compensatorii nete acordate foștilor salariați a contribuției individuale de asigurări sociale, deoarece nici foștii salariați beneficiari de plăți compensatorii și nici S.C. S.A. nu îndeplinesc condițiile și cerințele stabilite de Legea nr. 19/2000 pentru a putea fi încadrați în categoria contribuabililor în sistemul public de asigurări sociale, astfel ca obligațiile suplimentare stabilite în sarcina sa cu titlu de contribuții de asigurări sociale datorate de „angajator” și contribuții individuale de asigurări sociale datorate de „asigurați” în cuantum total de 599,837 lei (din care 404,346 lei datorate de „angajator” și 195,491 lei datorate de „asigurați”) sunt nelegale.

Referitor la „Contribuția pentru accidente de munca și boli profesionale”, reclamanta a arătat ca inspectorii fiscali au considerat că pentru plățile compensatorii acordate de salariaților cărora li s-a desfășurat contractul de munca în urma concedierilor colective s-ar datora și această contribuție, indicând ca temei (doar în Decizia de impunere) art. 101 alin. 1 din Legea nr. 346/2002 și, la modul general, Normele metodologice de aplicare a Legii 346/2002 aprobate prin HG 176/2007 și HG 144/2008.

Reclamanta a arătat ca inspectorii fiscali au procedat în mod eronat când au stabilit în sarcina S.C. S.A. astfel de obligații fiscale suplimentare, deoarece art. 1 al Legii nr. 346/2002 stabilește ca „asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale reprezintă o asigurare de persoane(...) și cuprinde raporturi specifice prin care se asigură protecția socială a salariaților împotriva diminuării sau pierderii capacității de muncă și decesului acestora ca urmare a accidentelor de muncă și a bolilor profesionale”.

De altfel, art. 3, lit. a) din Legea nr. 346/2002 prevede că „asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale (...) este obligatorie pentru toți cei ce utilizează forță de muncă angajată cu contract individual de muncă”, iar art. 5 alin 1 lit. a), stabilește că sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum și funcționarii publici”.

Plățile compensatorii acordate de S.C. S.A. foștilor săi salariați, deci unor persoane cu care S.C. S.A. nu mai avea raporturi de muncă și care nu mai desfășurau activități în cadrul S.C. S.A. (locul de munca) nu intră în sfera aplicării prevederilor Legii nr. 346/2002, astfel încât constatarea și stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina constând în contribuția pentru accidente de munca și boli profesionale în quantum total de 34,548 lei (din care 18,707 lei principal și 15,841 lei accesorii) este nelegală.

Referitor la „Contribuțiile pentru asigurări de șomaj”, reclamanta a arătat ca inspectorii fiscali au considerat că pentru plățile compensatorii acordate de S.C. S.A. salariaților cărora li s-a desfășurat contractul de munca în urma concedierilor colective ar exista obligația de a se plăti atât contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, cât și contribuția de asigurări de șomaj a asiguraților, indicându-se ca temei art. 26 și art. 27 din Legea nr. 76/2002.

Reclamanta a precizat că, potrivit art. 5 pct. VI din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, este considerat „asigurat” persoana fizică care realizează venituri, potrivit legii, și este asigurată pentru riscul pierderii locului de muncă, prin plata contribuției de asigurări pentru șomaj, precum și ca art. 19 lit. a), din Legea nr. 76/2002 prevede că „în sistemul asigurărilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii: (...) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari.

Art. 21 din Legea nr. 76/2002 prevede că „angajatorii la care își desfășoară activitatea persoanele prevăzute la art. 19 sunt obligați să depună, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale și/sau veniturile de natura acestora, la agenția pentru ocuparea forței de muncă în a cărei rază teritorială își au sediul sau domiciliul, declarația lunară privind evidența

nominală a asiguraților și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj, iar art. 24 alin. 1 lit. a) și b) din Legea nr. 76/2002 prevede ca „veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj se constituie din contribuțiile angajatorilor și contribuțiile individuale ale persoanelor prevăzute la art. 19”.

Ca urmare, având în vedere ca foștii salariați ai S.C. J.A., cărora li s-a desfășurat contractul colectiv de muncă ca urmare a concedierii colective nu se încadrează, în privința plăților compensatorii, în categoria de „asigurați” nedeschizându-se și contraprestație pentru primirea respectivelor plăți o activitate la S.C. S.A. și neavând încheiat cu S.C. S.A. contract individual de muncă rezultă că nici Matizol și nici foștii salariați ai acesteia nu au obligația plății contribuției pentru asigurări de șomaj, astfel ca obligațiile fiscale suplimentare privind contribuțiile pentru asigurări de șomaj în cuantum total de 67,954 lei (din care 47,376 lei datorate de angajator - 26,037 lei debit principal și 21,339 lei accesorii - și 20,578 lei datorate de asigurați - 11,449 lei debit principal și 9,129 lei accesorii) sunt nelegale.

Referitor la „Contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale”, reclamanta a arătat că inspectorii fiscali au considerat că pentru perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2008 pentru plățile compensatorii acordate de S.C.

S.A. salariaților cărora li s-a desfășurat contractul de muncă în urma concedierilor colective ar exista obligația de plată a contribuției la fondul de garantare a creanțelor salariale, indicându-se ca temei art. 7 din Legea nr. 200/2006.

Reclamanta a arătat că art. 7 alin. (1) din Legea 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale prevede că „angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare în cotă de 0,25%, aplicată asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii”. Totodată, art. 1 alin 2, lit. i) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 200/2006 aprobate prin HG nr. 1850/2006 cu modificările și completările ulterioare prevăd expres că „fondul total de salarii brute lunare prevăzut la alin. (1) include (...) orice alte sume plătite din fondul de salarii, cu excepția compensațiilor acordate în condițiile legii și ale contractului colectiv de muncă, salariaților concediați pentru motive care nu țin de persoana lor”.

Prin urmare, reclamanta a arătat că nu datorează pentru perioada 1 ianuarie 2007 - 31 decembrie 2008 contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale pentru plățile compensatorii acordate foștilor săi salariați cărora le-au fost desfășurate contractele de muncă în urma concedierilor colective, astfel încât obligațiile fiscale suplimentare cu titlu de contribuție la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, în cuantum total de 2,035 lei (din care 1,294 lei principal și 741 lei accesorii), sunt nelegale.

În ce privește „Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate”, reclamanta a învederat că prin raportul de inspecție fiscală s-a reținut că ar fi fost încălcate, cu privire la contribuția datorată de angajator, prevederile art. 52 din O.U.G. 150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, art. 4 (1) din Ordinul CNSAS nr. 221/2005 și art. 258 alin 1 din Legea nr. 85/2005 privind reforma în domeniul sănătății, iar cu privire la contribuția individuală de asigurări de

sănătate, prevederile art. 51 alin 2 lit. a), din OUG nr. 150/2002, art. 5 alin 1 din Ordinul CNSAS nr. 221/2005 și art. 257 alin 2 lit. a) din Legea nr. 95/2006.

Inspectorii fiscali au considerat că pentru plățile compensatorii acordate de S.C. S.A., aceasta ar avea obligații fiscale suplimentare constând în contribuții de asigurări de sănătate în cuantum total de 268,460 lei (din care 135,908 lei reprezentând contribuții de asigurări de sănătate datorate de angajator - 74,973 lei principal și 60.935 lei accesorii - și 132,552 lei reprezentând contribuții individuale de asigurări de sănătate - 73,494 lei principal și 59,058 lei accesorii).

Reclamanta a precizat că foștii săi salariați, cărora li s-au desfășurat contractele individuale de muncă ca urmare a concedierilor colective, au pierdut calitatea de salariat al și au devenit după caz, fie șomeri - beneficiari ai indemnizației de șomaj, fie salariați la alți angajatori în baza unor contracte individuale de muncă sau pensionari.

Raportat la dispozițiile art. 6 alin 2 lit. d), din O.U.G. nr. 150/2002 (act normativ aplicabil până la intrarea în vigoare a prevederilor Titlului VIII al Legii nr. 95/2006, respectiv 22 mai 2006) și art. 213 alin 2 lit. e) din Legea nr. 95/2006, reclamanta a apreciat că pentru foștii săi salariați cărora li s-a desfășurat contractul individual de muncă și au devenit șomeri (beneficiari ai indemnizației de șomaj) sau, după caz, pensionari, nu exista obligația plății contribuției de asigurări de sănătate deoarece aceștia se încadrau deja în categoria de asigurați.

De asemenea, reclamanta a învederat că atât timp cât foștii săi salariați nu mai aveau statutul de persoane angajate pe baza de contract individual de muncă și nu desfășurau activitate la SC SA, aceștia nu pot fi calificați, decât artificial și prin adăugare la lege, ca făcând parte din categoria contribuabililor care ar datora contribuția individuală de asigurări de sănătate pentru plățile compensatorii primite de la fostul angajator, concluzie și interpretare care se impune și în ce privește SC SA.

Reclamanta a subliniat că plățile compensatorii nu fac parte din categoria veniturilor din salarii (art. 55 alin. 1 Cod fiscal) sau asimilate acestora (art. 55 alin. 3 Cod fiscal), ~~ci din categoria veniturilor prevăzute la art. 55 alin. 4 lit. j din Codul fiscal, venituri care „nu sunt impozabile din perspectiva impozitului pe venit”, astfel că pentru aceste plăți compensatorii nu se poate aplica cota de contribuție individuală menționată la art. 51 alin. 2 din OUG nr. 150/2002 și art. 257 alin. 2 din Legea nr. 95/2006, venitul respectiv nefăcând parte din baza de impunere pentru contribuțiile de asigurări de sănătate.~~

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 48 din Legea nr. 76/2002 „beneficiarii de indemnizație de șomaj sunt asigurați în sistemul asigurărilor sociale de stat și în sistemul asigurărilor sociale de sănătate și beneficiază de toate drepturile prevăzute de lege pentru asigurații acestor sisteme”, iar „contribuția pentru asigurările sociale de stat și contribuția pentru asigurările sociale de sănătate se suportă din bugetul asigurărilor pentru somai și se virează caselor de asigurări respective de către agențiile pentru ocuparea forței de muncă. Mai mult, „drepturile de asigurări sociale de stat ale persoanelor beneficiare de indemnizație de șomaj se suportă din bugetul asigurărilor sociale de stat”.

Prin urmare, în lumina prevederilor menționate mai sus S.C. S.A. a precizat că nu datorează contribuțiile de asigurări de sănătate pentru plățile compensatorii acordate foștilor săi salariați cărora le-au fost desfășurate contractele de

munca în urma concedierilor colective, obligațiile fiscale suplimentare cu acest titlu, stabilite în sarcina sa, fiind nelegale.

Referitor la „Contribuția pentru concedii și indemnizații”, reclamanta a arătat că inspectorii fiscali au considerat că pentru perioada 1 ianuarie 2006 - 31 decembrie 2008 pentru plățile compensatorii acordate de S.C. S.A. salariaților cărora li s-a desfășurat contractul de munca în urma concedierilor colective ar exista obligația de plată a contribuțiilor pentru concedii și indemnizații în cuantum total de 9,104 lei (debit principal) și 7,143 lei (accesorii), indicându-se ca temei art. 4 alin. 2 și art. 6 alin. 2 din O.U.G. nr. 158/2005.

Reclamanta a arătat că potrivit dispozițiilor art. 1 alin. 1, lit. A „persoanele asigurate pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate în sistemul de asigurări sociale de sănătate denumite în continuare asigurați, au dreptul (...) la concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, dacă desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau în baza raportului de serviciu”.

Prin urmare, dreptul la concediu medical și la indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate prevăzute de O.U.G. 158/2005 sunt stabilite exclusiv în beneficiul persoanelor care desfășoară activități pe baza de contract individual de muncă, astfel încât în lipsa dreptului foștilor salariați ai S.C. S.A. de a beneficia de concedii medicale și indemnizații datorita încetării raporturilor de munca, nu poate exista obligația corelativă de a se plăti contribuții pentru concedii și indemnizații.

Reclamanta a mai arătat ca dispozițiile art. 5 lit. a) din O.U.G. nr. 158/2005 prevede că „începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență (1 ianuarie 2006), cota de contribuție prevăzută la art. 4 alin. (2) se datorează și se achită de către angajatori pentru asigurații prevăzuți la art. 1 alin. (1) lit. A și B”. Persoanele asigurate menționate la lit. A și B ale art. 1 alin. 1 sunt persoanele care „desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau în baza raportului de serviciu” și cele care „desfășoară activități în funcții electivă sau sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperăției meșteșugărești, ale căror drepturi și obligații sunt asimilate, în condițiile prezentei legi, cu ale persoanelor prevăzute la lit. A”.

Față de considerentele și prevederile legale menționate mai sus reclamanta a apreciat că nu datorează contribuția pentru concedii și indemnizații aferentă plăților compensatorii acordate foștilor săi salariați cărora le-au fost desfășurate contractele de munca în urma concedierilor colective, astfel că obligațiile fiscale precizate anterior sunt nelegale.

Având în vedere că în cauză sunt incidente prevederi legale din diferite sfere ale dreptului fiscal, apreciază că soluționarea corectă a chestiunii în dispută este posibilă a fi realizată doar prin solicitarea părerii unor specialiști în domeniul impozitelor și contribuțiilor sociale, fiind în interesul soluționării corecte a contestației să procedați și să dispuneți chiar și întocmirea unei expertize fiscale.

În drept, contestația a fost întemeiată pe dispozițiile art.218 al.2 din OG 92/2003 și art.11 al.1 din Legea nr.554/2004.

Acțiunea este scutită de plata taxelor de timbru și timbru judiciar, potrivit dispozițiilor art.77 al.1 din Legea nr.85/2006, avându-se în vedere că SC

SA este în procedura insolvenței, acțiunea fiind introdusă de către lichidatorul judiciar

În dovedirea cererii, reclamanta a depus la dosar încheierea din 19.02.2010 pronunțată de Tribunalul Prahova în dosarul nr. , precum și actele administrativ fiscale contestate, cu anexe.

Prin întâmpinare, DGFP a solicitat respingerea acțiunii, ca neîntemeiată, motivat în esență de faptul că obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina reclamantei sunt legal și corect calculate, că plățile compensatorii acordate, în temeiul contractului colectiv de muncă, de către reclamantă foștilor săi salariați, ale căror contracte de munca au fost desfăcute în urma concedierilor colective, sunt venituri asimilate salariului, conform disp. art.52 al.2 din Codul fiscal, astfel că pentru acestea trebuia calculat, reținut și virat impozitul pe venit.

Pârâta a mai arătat că salariații menționați anterior nu au fost disponibilizați în baza unor prevederi legale, ci în baza contractului colectiv de muncă, astfel că pentru plățile compensatorii acordate în temeiul voinței părților trebuia calculate, reținute și virate contribuții de asigurări sociale datorate de angajați și angajator, precum și că această concluzie este incidentă și în ce privește contribuția de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale.

Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuția de asigurări pentru șomaj datorate de angajator și asigurați, pârâta a arătat că aceasta era legal datorată potrivit dispozițiilor OUG 150/2002 și Legii nr.95/2006, precum și Legii nr.76/2002. De asemenea, s-a arătat că și contribuția pentru concedii și indemnizații, precum și contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale au fost legal stabilite de către inspectorii fiscali, față de prevederile OUG 158/2005 și Legii nr.200/2006.

În cauză, reclamanta a solicitat administrarea probei cu înscrisuri și expertiză contabilă, iar pârâta proba cu înscrisuri, probe încuviințate de către instanță și ulterior administrate.

Astfel, au fost depuse la dosar actele administrativ fiscale contestate cu anexe, ~~contractul colectiv de muncă nr. , contestația reclamantei înregistrată la nr. , decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. , dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală cu același număr, adresele nr. și nr. , raportul auditorului financiar nr. 3.0/2005, sentința nr.898/2005 a Tribunalului , precum și decizia nr.28/2006 a Curții de Apel~~

De asemenea, s-a depus la dosar raportul de expertiză contabilă, întocmit de expert care a fost pus în discuția părților la termenul de judecată din data de 17.11.2010 și față de care părțile au făcut obiecțiuni – care au fost încuviințate de către instanță, expertul fiind obligat să răspundă la acestea.

~~Ulterior a fost depus la dosar raportul de expertiza răspuns la obiecțiuni, care a fost pus în discuția părții prezente la termenul de judecata din data de 12.01.2011 și față de care aceasta nu a formulat alte cereri.~~

Examinând materialul probator administrat în cauza, Curtea reține următoarele :

În perioada 03-12 respectiv 17 și 26.06.2008 și 11,13, 14 și 18 – 20.05.2009, pârâta a efectuat la sediul reclamantei o inspecție fiscală generală privind modul de calcul, evidențiere și declarare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor

datorate bugetului general consolidat al statului în perioada 1.01.2006 - 31.12.2008, control finalizat prin raportul de inspecție fiscală din data de 26.06.2009, înregistrat la pârâtă sub nr.3318/30.06.2009.

În cadrul acestuia s-a consemnat, printre altele, că în perioada supusă verificării reclamanta a efectuat un număr de 3 disponibilizări de personal prin concediere colectivă, disponibilizări generate de restrângerea de activitate a societății, numărul total al salariaților disponibilizați fiind 284.

S-a mai reținut că dispozițiile art.28 din contractul colectiv de muncă nr.12725/2004 prevedea pentru salariații disponibilizați prin concedieri colective acordarea de plăți compensatorii constând într-un număr de 6,9 sau 12 salarii medii pe unitate, în funcție de vechimea salariaților în cadrul societății, astfel că reclamanta a acordat salariaților disponibilizați, precizați anterior, plăți compensatorii în sumă totală de 1.144.945 lei (627.605 lei în anul 2006, 331.915 în anul 2007 și 185.425 în anul 2008), sume care au fost evidențiate lunar de reclamanta în rulajul debitor al contului contabil 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul”.

Inspectorii fiscali au reținut că pentru plățile compensatorii plătite de reclamanta, aceasta nu a evidențiat, reținut și virat impozitul și contribuțiile aferente, datorate de angajați și de angajator, astfel că au procedat la calcularea de obligații fiscale suplimentare, în sumă totală de 1.262.549, reprezentând : impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 152,197 lei și accesorii aferente (majorări de întârziere) de 121,271 lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de 224,829 lei și accesorii aferente de 179,517 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de 108,770 lei și accesorii aferente de 86,721 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator în sumă de 18,707 lei și accesorii aferente de 15,841 lei, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de 74,973 lei și accesorii aferente de 60,935 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de 73,494 lei și accesorii aferente de 59,058 lei, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de 9,104 lei și accesorii aferente de 7,143 lei, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de 26,037 lei și accesorii aferente de 21,339 lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de 11,449 lei și accesorii aferente de 9,129 lei, precum și contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor în sumă de 1,294 lei și accesorii aferente de 741 lei.

Trebuie menționat că organele fiscale au stabilit în sarcina reclamantei și obligația plății de TVA suplimentar, însă aceasta a fost recunoscută de către reclamanta și achitată cu ocazia controlului.

În baza raportului de inspecție fiscală precizat, organele fiscale au emis decizia de impunere nr.3318/30.06.2009, față de care reclamanta a formulat contestație, înregistrată la pârâtă sub nr. nr.4200/2009, contestație care a fost respinsă, ca neîntemeiată, prin decizia paratei nr.146/8.06.2010.

Ulterior, reclamanta a contestat decizia de soluționare a contestației la instanța de contencios administrativ, potrivit dispozițiilor art.218 al.2 din OG 92/2003, contestație ce formează obiectul prezentului dosar.

Curtea subliniază că, din ampla motivare a contestației, rezultă că, în principiu, reclamanta nu este nemulțumită de modalitatea concretă /matematica de calcul a obligațiilor fiscale suplimentare (necontestând valoarea acestora), ci de

modul de interpretare și aplicare a dispozițiilor legale incidente fiecărei categorii de impozite și contribuții, reclamanta considerând că obligațiile fiscale suplimentare sunt nelegale și nedatorate.

Raportat la întregul material probator administrat în cauză, precum și la dispozițiile legale invocate de către ambele părți, Curte reține următoarele :

În ce privește impozitul pe venit, Curtea apreciază ca în mod corect organele fiscale au stabilit că plățile compensatorii efectuate de către reclamantă, în baza contractului colectiv de muncă, propriilor angajați disponibilizați prin concediere colectivă, ca urmare a restrângerii activității societății, sunt asimilate veniturilor din salarii, așa cum prevăd expres dispozițiile art.55 al.2 din Codul Fiscal și dispozițiile pct.68 din normele metodologice de aplicare a dispozițiilor art.55 al.1 și 2 din Codul fiscal, norme aprobate prin HG 44/2004.

În acest sens, Curtea consideră că plățile compensatorii respective întrunesc toate elementele definitorii ale veniturilor din salarii, prevăzute de art.55 al.1 din codul fiscal, întrucât sunt *venituri în bani, obținute de către salariații reclamantei în baza contractului individual de muncă încheiat cu SC SA.*

Astfel, Curtea consideră, *în ce privește calificarea juridică a acestor plăți compensatorii, ca relevant este momentul nașterii dreptului la acestea, iar nu momentul achitării lor* – moment ultim la care beneficiarii plăților compensatorii nu mai aveau raporturi de muncă cu reclamanta, respectiv calitatea de salariați ai acesteia, după cum nici reclamanta nu mai avea calitatea de angajator a lor.

Trebuie subliniat și faptul că momentul nașterii dreptului la primele compensatorii – care este reprezentat, în opinia instanței, de momentul disponibilizării – este un moment obiectiv determinat, pe când momentul acordării efective a plăților compensatorii este un moment subiectiv, lăsat la latitudinea exclusivă a angajatorului.

Aceasta concluzie este fundamentată și pe împrejurarea că în cuprinsul atricolului 28 din contractul colectiv de muncă nu se prevede nimic în legătură cu momentul acordării plăților compensatorii, acesta fiind deci stabilit de către reclamanta. În plus, nu a existat niciun impediment juridic ca plățile să fie acordate ~~chiar în momentul disponibilizării salariaților, situație în care argumentele reclamantei (privind lipsa raportului de munca și a calității de angajator/angajat la momentul plății, respectiv caracterul de măsuri de protecție socială a plăților compensatorii) nu mai puteau fi invocate, întrucât la momentul disponibilizării persoanele disponibilizate (și care ar fi primit plățile compensatorii) ar fi avut în mod evident calitatea de salariați ai reclamantei.~~

Or, în niciun caz calificarea legală a plăților compensatorii nu poate fi lăsată la latitudinea angajatorului (în sensul că dacă ar fi fost plătite la momentul disponibilizării ar fi avut caracterul unor venituri salariale/asimilate acestora, iar dacă ar fi fost plătite după încetarea contractului de muncă ar fi avut caracterul unor “ajutoare/măsuri de protecție socială”).

Așadar, Curtea consideră că natura plăților compensatorii se stabilește la data nașterii dreptului la acestea, respectiv la data disponibilizării salariaților reclamantei, moment față de care plățile compensatorii sunt venituri asimilate salariului.

Ca urmare, Curtea consideră ca nu pot fi reținute argumentele reclamantei – axate în esență pe împrejurarea că, la data acordării plăților

compensatorii, beneficiarii nu mai aveau încheiate raporturi de muncă cu societatea, respectiv nu mai aveau calitatea de angajați ai acesteia.

În ce privește susținerile reclamantei - privind faptul că plățile compensatorii nu se încadrează în categoria "sumelor sau avantajelor de natură salarială", raportat și la dispozițiile art.55 al.3 din codul fiscal, Curtea consideră că acestea sunt neîntemeiate, mai ales că enumerarea de la alineatul 3 al art.55 precizat (care privește avantajele în legătură cu o activitate dependentă) este doar enumerativă, iar nu limitativă, legiuitorul menționând expres aceasta. În plus, așa cum s-a arătat anterior, plățile compensatorii sunt sume în bani, acordate în virtutea contractului de muncă încheiat de salariat, deci a calității acestuia.

Curtea nu poate să retina nici apărarea reclamantei referitoare la aplicabilitatea dispozițiilor art.55 al.4 lit.j din Codul fiscal, respectiv că plățile compensatorii nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit.

Astfel, dispozițiile menționate prevăd că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit: "*sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective..... acordate potrivit legii*".

Curtea consideră că plățile compensatorii acordate de reclamanta nu se încadrează în categoria enunțată, întrucât ele nu sunt acordate în baza și potrivit unei norme legale, ci în baza contractului colectiv de muncă.

Curtea reține că în legislația de specialitate se face permanent distincție între cele două categorii de disponibilizări, respectiv cea efectuată în baza unei dispoziții legale (prin care se dispune acordarea și a plăților compensatorii) și cea efectuată din voința angajatorului, potrivit contractului colectiv de muncă (cum e cazul în prezenta speță).

De altfel, curtea consideră ca nu există nicio justificare logică pentru care plățile compensatorii - a căror acordare, quantum și plată sunt lăsate exclusiv la voința angajatorului și salariaților - să nu fie impozitate cu impozitul pe venit, respectiv că acest impozit să fie sustras de la bugetul general consolidat al statului. În plus, disponibilizările efectuate în baza actelor normative corespund unor interese generale ale societății și sunt dispuse, în esență, de către stat, astfel că este normal ca acesta să suporte eventualele "consecințe financiare" aferente acestora (ajutoare financiare acordate disponibilizaților, respectiv excluderea de la buget a taxelor, impozitelor și contribuțiilor aferente acestora).

De altfel, Curtea reține că aceeași concluzie - a includerii plăților compensatorii acordate de reclamanta în categoria veniturilor asimilate salariului, în vederea impunerii cu impozitul pe venit - a fost exprimată și de către expertul contabil în cuprinsul raportului de expertiză și al raportului de expertiză - răspuns la obiecțiuni.

Pentru toate aceste considerente, Curtea consideră că actele administrativ fiscale contestate sunt legale și temeinice în ce privește sumele stabilite cu titlu de impozit pe venit și implicit - ca urmare a nereținerii și nevirării lor în termenul legal la buget și față de dispozițiile art.115 al.1 și art.116 al.1 din OG 92/2003 - accesorii aferente acestora.

În ce privește contribuția de asigurări sociale de stat, Curtea apreciază că în mod corect organele fiscale au apreciat că reclamanta trebuia să evidențieze, să rețină și să vireze aceasta contribuție, datorată atât de asiguratorul/angajator cât și de către asigurații/salariați, făcând o corectă interpretare și aplicare a dispozițiilor art.23 al.1 și art.24 al.1 din Legea nr.19/2000, care reglementează baza lunară de calcul a acestei contribuții – bază în care se includ și drepturile salariale asimilate, respectiv plățile compensatorii acordate de către reclamantă.

Curtea reține că în cuprinsul raportului de expertiză contabilă, expertul a prezentat un punct de vedere contrar, în sensul că pentru aceste plăți compensatorii se datora contribuție de asigurări sociale, însă aceasta trebuia plătită din bugetul asigurărilor pentru șomaj – deci nu de către reclamantă -, expertul invocând în acest sens dispozițiile art.21 al.6 din Legea nr.19/2000.

Curtea nu poate fi însă de acord cu acest punct de vedere, întrucât dispozițiile art.21 al.6 precizate trebuie interpretate sistematic, raportat la dispozițiile precedente ale art.21 al.5 din același act normativ, conform cărora „contribuția de asigurări sociale pentru șomeri se suportă integral din bugetul asigurărilor pentru șomaj la nivelul cotei stabilite pentru condiții normale de muncă, cu excepția plăților compensatorii și a veniturilor de completare acordate salariaților din industria de apărare, în perioada de reducere temporară a activității.”

Or, dispozițiile legale citate anterior reglementează o excepție de la suportarea integrală a contribuției din bugetul asigurărilor pentru șomaj, iar dispozițiile art.21 al.6 explicitează această excepție, în sensul că pentru plățile compensatorii prevăzute anterior contribuția de asigurări sociale se suportă din același buget, însă „la nivelul cotei contribuției individuale de asigurări sociale”.

Or, salariații disponibilizați de către reclamanta nu se încadrează în categoria prevăzută de art.21 al.5 din Legea nr.19/2000, după cum nici reclamanta nu desfășoară activități în cadrul industriei de apărare, astfel că dispozițiile legale precizate anterior nu pot fi aplicate în cauză.

De asemenea, Curtea consideră că organele fiscale au reținut corect faptul că reclamantei nu îi sunt aplicabile nici dispozițiile art.26 al.1 lit.b din Legea nr.19/2000, conform cărora contribuția de asigurări sociale nu se datorează asupra sumelor reprezentând „drepturile plătite potrivit dispozițiilor legale, în cazul încetării raporturilor de muncă”, întrucât sunt aplicabile considerentele expuse anterior, referitoare la faptul că disponibilizarea/acordarea plăților compensatorii nu s-a efectuat în temeiul legii, ci în baza voinței părților exprimată în contractul colectiv de muncă.

Pentru aceleași considerente expuse la impozitul pe venit, Curtea apreciază că fiind neîntemeiate susținerile reclamantei privind lipsa calității de salariați/angajator a persoanelor disponibilizate, respectiv a reclamantei la momentul acordării plăților compensatorii și lipsa unor raporturi de muncă între aceștia.

În consecință, Curtea consideră că actele administrativ fiscale contestate sunt legale și temeinice în ce privește sumele stabilite cu titlu de contribuție de asigurări sociale datorată de angajator și asigurați, precum și, ca urmare a nereținerii și nevirării lor în termenul legal la buget și față de dispozițiile art.31 din Legea nr.19/2000 – accesorii aferente acestora.

În ce privește contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale, Curtea reține că organele fiscale au făcut o corectă aplicare a dispozițiilor art.101 al.1 din Legea nr.346/2002, care reglementează baza lunară de calcul la care persoanele prevăzute la art.5 (unde se încadrează și salariații disponibilizați de către reclamanta), reținând în mod corect ca SC SA avea obligația să evedențieze, să rețina și să achite aceasta contribuție, raportat la fondul total de salarii brute – fond în care se includeau și plățile compensatorii respective, ca venituri asimilate salariului.

Curtea apreciază ca fiind neîntemeiate apărările reclamantei – privind împrejurarea că la data acordării plăților compensatorii ea nu mai avea calitatea de asigurator și nici beneficiarii plăților pe cea de salariați, între aceștia nemaexistând raporturi de muncă -, pentru aceleași considerente expuse în cadrul impozitului pe venit, care vizează în esență faptul că aceste condiții învederate de reclamanta erau îndeplinite la data nașterii dreptului la plățile compensatorii, respectiv la data disponibilizării.

De asemenea, Curtea consideră că în mod corect pârâta a apreciat că pentru plățile compensatorii acordate de către reclamantă în temeiul contractului colectiv de muncă nu sunt incidente dispozițiile art.101 al.3 lit.b din Legea nr.346/2002, întrucât acestea exclud de la plata contribuției de asigurări pentru accidente de muncă drepturile plătite în cazul desfacerii contractelor individuale de muncă potrivit dispozițiilor legale – deci în situația în care plățile compensatorii au fost acordate printr-un act normativ – situație care nu exista în prezenta cauză, unde plățile au fost acordate în temeiul contractului colectiv de muncă.

În consecință, Curtea consideră că actele administrativ fiscale contestate sunt legale și temeinice în ce privește sumele stabilite cu titlu de contribuție de asigurări pentru accidente de munca și boli profesionale, precum și, ca urmare a nereținerii și nevirării lor în termenul legal la buget și față de dispozițiile art.115 al.1 din OG 92/2003 – accesorii aferente acestora.

În ce privește contribuțiile pentru asigurări de somaj, Curtea consideră, față de argumentele expuse anterior, privind natura juridică a plăților compensatorii acordate de reclamantă, că organele fiscale au făcut o corectă aplicare a dispozițiilor art.26 și art.27 din Legea nr.76/2002 și ale art.13 lit.k din HG 174/2002, care reglementează obligația plății, titularii acesteia și cuantumul contribuției și definesc noțiunea de “fond total de salarii brute lunare” la care aceasta se aplica, fond în care se includ și veniturile asimilate salariului, deci și plățile compensatorii acordate de către reclamantă.

Din aceleași considerente expuse mai sus, Curtea urmează să înlăture susținerile reclamantei privind inexistența calității de angajator/angajat și a raportului de muncă dintre ea și beneficiarii plăților compensatorii, apărarea fiind neîntemeiată, raportat la data nașterii dreptului la plățile compensatorii.

În ce privește susținerea reclamantei referitoare la Normele metodologice de aplicare a Legii nr.76/2002, aprobate prin HG 174/2002 – care se referă la faptul că nu se includ în baza de calcul a contribuției analizate sumele reprezentând compensații acordate în condițiile legii ori ale contractelor colective sau individuale de muncă, salariaților concediați pentru motive care nu țin de persoana

lor – Curtea constată că dispozițiile art.14 al.2 lit.e, în forma precizată de reclamantă, au fost reglementate prin HG 149/2008.

Or, aceste dispoziții nu se pot aplica cu privire la plățile compensatorii acordate de către reclamantă, întrucât s-ar încălca principiul neretroactivității legii civile, prevăzut de art.15 al.2 din Constituție.

Astfel, în opinia Curții, dispozițiile HG 149/2008 nu se pot aplica decât cu privire la drepturi născute ulterior intrării ei în vigoare, respectiv pentru disponibilizări urmate de plăți compensatorii ce au avut loc după acest moment.

Or, plățile compensatorii acordate de către reclamantă s-au născut la data celor trei disponibilizări prin concedieri colective, în timpul anului 2006, deci anterior intrării în vigoare a HG 149/2008, astfel că dispozițiile menționate nu sunt aplicabile în cauză.

În consecință, Curtea consideră ca actele administrativ fiscale contestate sunt legale și temeinice în ce privește sumele stabilite cu titlu de contribuție pentru asigurări de șomaj, precum și, ca urmare a nereținerii și nevirării lor în termenul legal la buget și față de dispozițiile art.115 al.1 din OG 92/2003 – accesorii aferente acestora.

Referitor la contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, Curtea reține că pârâta a făcut o corectă interpretare și aplicare a dispozițiilor art.7 (1) din Legea nr.200/2006, care reglementează obligația plății și cuantumul/cota contribuției, precum și baza la care cota respectivă se aplică, reprezentată de *“fondul total de salarii brute lunare realizate de salariați”*.

Curtea constată ca organele fiscale au făcut referire în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației la forma art.7 al.1 din Legea nr.200/2006 modificată prin OUG 91/2007, aplicabilă de la 1.01.2008, forma în care se prevede ca baza de calcul a contribuției o reprezintă *“suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii”*.

Curtea, deși reține ca aplicabilă prima formă a dispozițiilor art.7 al.1, totuși constată că ~~în ambele variante legislative primele compensatorii acordate de reclamantă se includ în bazele de calcul a contribuției, pentru considerentele expuse la impozitul pe venit și la contribuțiile pentru asigurări de șomaj.~~

~~În ce privește apărarea reclamantei referitoare la dispozițiile art.1 al.2 lit.i din HG nr.1850/2006, conform căroră *“fondul total de salarii brute lunare include....orice alte sume plătite din fondul de salarii, cu excepția compensațiilor acordate în condițiile legii și ale contractului colectiv de muncă, salariaților concediați pentru motive care nu țin de persoana lor”*, Curtea consideră că aceste dispoziții nu sunt aplicabile în cauză, întrucât excepția citată privește compensațiile acordate în condițiile legii și ale contractului colectiv de muncă, iar plățile compensatorii acordate de reclamantă nu sunt stabilite printr-un act normativ.~~

În acest sens, printr-o interpretare sistematică și gramaticală, Curtea constată ca legiuitorul a utilizat conjuncția “și”, dorind astfel să reglementeze o enumerare cumulativă a condițiilor în care trebuie acordate compensațiile ce se exclud de la includerea în fondul total de salarii. Această concluzie este fundamentată pe împrejurarea că, dacă ar fi dorit o enumerare alternativă, legiuitorul ar fi utilizat conjuncțiile “sau/ori” ori altă formulă echivalentă. În plus, în cazuri similare (ex

dispozițiile referitoare la sumele care nu se include în baza de calcul pentru contribuția pentru asigurări de șomaj, respectiv art. 14 al.2 lit.e din HG 174/2002 act, legiuitorul a folosit expres sintagma "*compensițiile acordate în condițiile legii ori ale contractelor colective sau individuale de muncă, salariaților concediați pentru motive care nu țin de persoana lor*".

În consecință, Curtea consideră ca actele administrativ fiscale contestate sunt legale și temeinice în ce privește sumele stabilite cu titlu de contribuție la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, precum și, ca urmare a nereținerii și nevirării lor în termenul legal la buget și față de dispozițiile art.115 al.1 din OG 92/2003 – accesorii aferente acestora.

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, Curtea consideră că în mod corect organele fiscale au stabilit obligația reclamantei de a plăti aceste contribuții datorate de angajator și de asigurați, care nu au fost evidențiate, reținute și virate la termenele legale.

În acest sens, Curtea apreciază că pârâta a făcut o corectă aplicare a dispozițiilor art.51 și 52 din OUG 150/2002 și art.257 al.2 lit.a și art.258 al.1 din Legea nr.95/2006, care reglementează obligația plății contribuției respective de către cele două categorii de plătitori, cuantumul acesteia pentru fiecare categorie, precum și baza de calcul a acesteia, care este reprezentată de fondul de salarii, fond în care se includ (pentru considerentele exprimate la impozitul pe venit) și plățile compensatorii acordate de către reclamantă. De altfel, acest punct de vedere a fost exprimat și de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate, prin adresa nr.111454/2006.

Pentru considerente deja analizate, Curtea urmează să înlăture apărările reclamantei cu privire la lipsa calității de angajator/angajat, respectiv asigurator/asigurat, lipsa raporturilor de muncă între reclamantă și persoanele disponibilizate la momentul acordării plăților compensatorii, precum și aplicabilitatea dispozițiilor art.55 al.4 lit.j din codul fiscal (analizate la categoria impozitului pe venit).

~~În consecință, Curtea consideră ca actele administrativ fiscale contestate sunt legale și temeinice în ce privește sumele stabilite cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate, precum și, ca urmare a nereținerii și nevirării lor în termenul legal la buget și față de dispozițiile art.115 al.1 din OG 92/2003 – accesorii aferente acestora.~~

~~Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații, Curtea apreciază, raportat la considerentele expuse la impozitul și contribuțiile anterioare, că pârâta a făcut o corectă interpretare și aplicare a dispozițiilor art.4 al.2 din OUG 158/2005, care reglementează obligația plății contribuției, titularul și cota/cuantumul contribuției, precum și baza de calcul a acesteia, care este reprezentată de către *fondul de salarii/veniturile supuse impozitului pe venit*.~~

~~Or, atât timp cât plățile compensatorii acordate de către reclamantă sunt venituri asimilate salariilor, conform art.55 al.2 din Codul fiscal, și sunt luate în calcul la stabilirea impozitului pe venit (aspect învederat și de către expertul contabil), rezultă cu evidență legalitatea și temeinicia obligațiilor fiscale stabilite de către pârâtă cu acest titlu, prin actele administrativ fiscale contestate.~~

~~In mod similar, Curtea urmează să respingă apărările reclamantei privitoare la lipsa raporturilor de munca dintre ea și beneficiarii plăților compensatorii – aspect analizat anterior, la impozitul pe venit.~~

Concluzionând, față de toate aspectele precizate anterior, Curtea constată că actele administrativ fiscale sunt legale și temeinice, față de toate obligațiile fiscale contestate de către reclamantă, astfel că este neîntemeiată contestația fiscală formulată de către aceasta.

Pe cale de consecință, față de dispozițiile art.274 C.pr.civ., Curtea apreciază că și cererea reclamantei de obligare a pârâtei la plata cheltuielilor de judecată este neîntemeiată, pârâta neavând calitatea de parte căzută în pretenții în raport cu reclamanta.

În consecință, față de toate dispozițiile legale menționate anterior și cele ale art.18 din Legea nr.554/2004, Curtea urmează să respingă contestația fiscală formulată de către reclamantă, ca neîntemeiată.

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

Respinge ca nefondată contestația formulată împotriva deciziei nr. 146/08.06.2010 formulată de reclamanta S.C. SA PRIN LICHIDATOR JUDICIAR , cu sediul în , str. nr. , Județ în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE , cu sediul în str. nr. , Județ

Cu recurs în 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică azi, 26 ianuarie 2011.

Președinte,

Grefier,

Operator de date cu caracter personal

Nr. notificare 3120

Red. I.S.

Tehnored. CMF

4 ex./27.01.2011

