

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.1936

Dosar nr.6672/1/2010

Ședința publică de la 31 martie 2011

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

La data de 25 martie 2011, s-a luat în examinare recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală a Finanțelor Publice X., împotriva sentinței nr.X din 1 iunie 2010 a Curții de Apel X - Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea cu data de 25 martie 2011 iar pronunțarea deciziei s-a amânat la data de 31 martie 2011.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

LHotărârea curții de apel

Prin sentința nr.X din 1 iunie 2010, n-judecând cauza după casare (decizia nr.X din 1 aprilie 2009 a Inci tei Curți de Casație și Justiție), Curtea de Apel X - Secția corrcercială, de contencios administrativ și fiscal a admis, în parte, a:țiunea formulată de reclamanta X S.R.L. (fosta S.C. „X”

S.R.L.), în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., și a anulat, în parte, Decizia nr.X/17.11.2006, Decizia de impunere nr.X/07.06.2006 și Raportul de inspecție fiscală nr.X/07.06.2006, în sensul că a menținut actul de control numai pentru suma de X RON, reprezentând impozit pe profit suplimentar, calculat pentru anii 2002-2003, cu majorările și penalitățile de întârziere aferente. De asemenea, a fost obligată pârâta la plata către reclamantă a cheltuielilor de judecată în sumă de X RON, onorariu de apărător, și X RON, onorariu de expert. A fost respinsă în rest acțiunea.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a reținut, în esență, următoarele:

Expertiza efectuată în cauză a reținut că în ceea ce privește primul obiectiv, respectiv, acela de a se stabili dacă reclamanta a beneficiat de clauzele Convenției nr. 169/2003 pentru întreaga perioadă stipulată și în raport de efectele juridice ale convenției sau ale anulării acesteia și de prevederile art. 9 din Legea 414/2002 și art. 21 din Legea 571/2003, precizarea dacă erau sau nu deductibile fiscal dobânzile datorate pe perioada eşalonării la plată a obligațiilor în sumă de X lei, s-a arătat de către expert că reclamanta putea să beneficieze de întreaga perioadă de 60 de luni, conform convenției nr. 169/7.11.2003, dar așa cum rezulta din documentele examinate, obligațiile față de bugetul de stat au fost achitate în *avans* cu 20,5 luni, cu respectarea întocmai a termenelor de plată din grafic și a celorlalte condiții.

Referitor la precizarea din obiectivul I a deductibilității fiscale, a dobânzilor datorate, expertiza contabilă a constatat că dobânda se încadrează în prevederile art. 10, alin. 4 lit. c, din OUG nr. 40/2002 care prevede scutirea de la plata majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere, în situația în care au fost respectate întocmai termenele de plată din eşalonare și condițiile în zăre aceasta a fost acordată.

În aceste condiții nu se pune problema deductibilității sau nedeductibilității acestora, pentru că dobânda se încadrează în prevederile art. 10 alin. 4, lit. c din OUG nr. 40/2002, care prevede scutirea de la plata majorărilor de întârziere și a penalităților de

întârziere în situația în care au fost respectate întocmai termenele de plată din eșalonare și condițiile în care aceasta a fost acordată.

În ceea ce privește verificarea pe baza documentelor contabile depuse în cauză dacă erau îndeplinite condițiile prevăzute de HG 830/2002 pentru constituirea provizioanelor în suma de X lei, precum și condițiile impuse prin art. 21 din Legea 571/2003 pentru deducerea fiscală a cheltuielilor de natura celor de promovare a produsului, de reclamă și publicitate, s-a reținut: de către expertul de specialitate că înregistrarea ca provizioane a sumei de X lei, parte din valoarea totală a accizei de X lei, este într-adevăr o eroare comisă de compartimentul contabilitate, eroare care nu modifică rezultatul exercițiului, corectând urinderea în profit a sumei de X lei.

Referitor la art. 21 din Legea 571/2003, privind reflectarea în contabilitate a rezultatelor financiare, expertiza a constatat că suma de X lei, este deductibilă întrucât cheltuiala s-a făcut în scopul de venituri, așa cum prevede art. 21 din Legea nr. 571/2003.

Relativ la stabilirea în concret a bazei de impunere pentru TVA pentru anii 2004-2005 și avându-se în vedere cerințele imperative prevăzute de materia TVA aferentă reducerilor de preț acordate, determinarea dacă a existat obligația colectării TVA aferentă, sau dacă sumele respective au fost corect excluse din baza de impozitare a acestei taxe, s-a reținut că, în conformitate cu documentele verificate a fost stabilită baza de impunere pentru TVA din anii 2004 și 2005 (anexa nr. 1) din care rezultă că baza a fost corect înregistrată în evidența contabilă a reclamantei, situație stabilită și de organele fiscale.

Cu privire la reducerile de preț, așa cum a rezultat din examinarea facturilor din anexa nr. 2, s-a reținut că nu a existat obligația colectării TVA aferentă și sumele au fost corect excluse din baza de impunere a acestei taxe, încadrându-se în prevederile art. 137 alin. 3 din codul fiscal.

Dat fiind concluziile raportului de expertiză, în cauză s-au formulat obiecțiuni de către pârâtă, la care s-a răspuns de către expert.

În cuprinsul obiecțiunilor se arată că în ceea ce privește obiectivul nr.1, expertul contabil nu anexează documentele indicate

și nu analizează aceste documente, în raport cu înscrisurile prezentate organelor de inspecție fiscale, în vederea combaterii constatărilor din raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, se arată de aceeași pârâtă, că în cauză, în speță, expertul a dat o interpretare eronată a disp. art. 10 alin 4 lit. c) din OUG nr.40/2002, drept pentru care își menține opinia exprimată anterior în sensul formulării unui răspuns eronat de către expert.

În ceea ce privește obiectivul nr. 2, se arată că expertul își bazează concluzia, în mod eronat pe faptul că înregistrarea pe cheltuieli reprezintă o eroare de formă comisă de societate, care nu modifică rezultatul financiar din punct de vedere contabil, dar și prin ignorarea prevederilor legale, incidente anului 2003, respectiv Legea nr. 414/2002 și HG 830/2002, neanalizând influența fiscală acestei înregistrări efectuată de societate, în funcție de prevederile legale în materie pe anul 2003.

Mai mult, expertul nu a avut în vedere aspectul conform căruia societatea avea posibilitate corectării, acestei erori contabile, până la data verificării, respectiv anul 2004 sau 2005, potrivit pct. 6.9 din OMFP nr. 306/2002, pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

De asemenea, în ceea ce privește obiectivul nr. 3 din raportul de expertiza contabilă, referitor la pct. IV din decizia nr. X/17.11.2006 privind TVA, în cuantum de X lei dispusă a fi colectată de societate pentru pierderile din exploatare înregistrate în anii 2004 și 2005 considerate de societatea contestatoare, ca fiind reduceri acordate clientului SC X SRL, se reține că aprecierea este eronată, pe facturile emise de SC X către clientul SC X SRL, nu sunt consemnate reduceri.

În aceste condiții, apreciază că pierderea din exploatare înregistrată de societatea contestatoare, nu poate fi considerată ca fiind reducere de preț acordată clientului și, pe cale de consecință, aceasta nu poate fi exclusă din baza de impozitare a „taxei pe valoarea adăugată”.

Astfel, simpla afirmație a societății din situația privind facturile în cauză, întocmită de aceasta prin care declară pe propria răspundere că a acordat discount-uri sau reduceri fără ca acestea să fie

consemnate în facturile fiscale emise, nu este de natură să demonstreze diminuarea bazei impozabile pentru TVA.

În ceea ce privește, obiecțiunile formulați, expertul a formulat răspuns la fiecare în parte, arătând că documentele care au fost menționate în expertiză, se regăsesc în dosarul cauzei, nefiind necesar anexarea din nou a acestora, răspunzând obiectivelor stabilite de instanță și nu de inspecția fiscală, neanalizându-se documentele în raport cu cele prezentate de inspecția fiscală.

Referitor la scutirea majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere, reclamanta a îndeplinit condițiile¹ obținând 110 puncte și a restituit obligațiile stabilite prin Convenția nr. 169/2003 cu mult înainte de termenul stabilit încadrându-se în prevederile art. 10 alin. 4 lit. c din OUG nr. 40/2002, organul de control a procedat greșit prin trecerea cheltuielilor în sumă de X O lei la cheltuieli nedeductibile fiscal, cu consecințe denaturante asupra corectitudinii exercițiului fiscal al exercițiului, ele nu fac parte din cheltuielile înscrise în art. 9 pct. 7 din Legea 414/2002 și ale art. 21 alin. 4 lit. b din Legea 571/2003.

În ceea ce privește răspunsul la obiecțiunea privind obiectivul 2, se arată că ambele expertize întocmite în cauză au analizat cu atenție acest obiectiv, arătând că erorile contabile pot să apară, ca urmare a unui calcul greșit, al aplicării greșite a metodelor contabile, concret suma de X lei, reprezintă diferența inclusă în prețul de înregistrare și conform legii contabilității a:~ fi trebuit să se facă operațiunea de stornare fiind vorba de o eroare.

Deductibilitatea sumei de X lei, în accepțiunea contabilității, este justificată legal, utilizarea unui cont de provizion pentru această sumă, nu modifică deductibilitatea; ?a acesteia.

Punctul de vedere al expertului contabil, are la bază prevederile art.9 pct.1 din Legea nr.414/2002, preluate în art. 21 pct. 1 din Legea 571/2003.

Dat fiind cele arătate, expertul contabil susține că suma de X lei este deductibilă fiscal.

În ceea ce privește obiecțiunile de la obiectivul 3, se arată că suma de X lei TVA, este rezultatul impunerii nelegale de către organul fiscal, a pierderilor din exploatare din iunie 2004 și martie 2005, pierderi ce sunt menționate în raportul de inspecție fiscală,

neobligativitatea colectării acestui TVA, fiind clarificată ?i în primul raport de expertiză.

De altfel, se arată în considerentele sentinței ataca le, conform codului de procedură fiscală, pentru nerecuperarea costurilor, accizei și TVA-ului în integralitatea lor, sancțiunea era contravenție.

Se precizează, în continuare, că organul fiscal a considerat în mod greșit că toate cheltuielile din exploatare ar trebui incluse în costul de producție al acestei societăți, încălcând u-se astfel prevederile legii contabilității.

În ce privește costul de producție al acestei societăți, se arată că acesta nu include toate cheltuielile din exploatare iar regii: iul fiscal al pierderii din exploatare era recuperarea ei, în următorii 5 ani, conform art.26 din Legea nr.571/2003 și N.M. nr.44/2003.

Se concluzionează că suma de X lei este inclusă eronat în baza de impozitare ca TVA de către organul fiscal și nu intră în sfera specifică TVA-ului și deci nu trebuie corectată.

Raportându-se la concluziile raportului de expertiză și la răspunsurile date obiecțiunilor formulate de pârâtă, expuse pe larg în cele ce preced, instanța de fond reține că sunt neîntemeiate obiecțiunile formulate de către organul fiscal, sumele reținute în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și a actului de control fiind nelegal stabilite, corect fiind doar impozitul pe profit suplimentar, calculat pentru anul 2002 -2003, cu majorările și penalitățile de întârziere aferente.

Totodată, se arată în considerentele sentinței atacate, este de reținut că reclamanta a beneficiat de clauzele convenției i ir. 169/2003, încheiată cu organul fiscal, pentru întreaga perioadă stipulată, astfel cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, obligațiile față de bugetul de stat fiind achitate în avans, cu respectarea graficului de plată.

2.Recursul pârâtei

împotriva acestei sentințe, considerând-o neteneinică și nelegală, a declarat recurs pârâta, invocând motivele? de recurs prevăzute de art.304 pct.8 și 9 Cod procedură civilă, precum și prevederile art.304¹ Cod procedură civilă.

Recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală nu și-a structurat criticile în motivele de recurs invocate? susținând,

în esență, că instanța nu a dat dovada de rol activ și a apreciat în mod eronat că actul de control este întemeiat: numai în parte, l-a menținut numai pentru suma de X le respingând în rest obligațiile de plată ale reclamantei, motivând respingerea constatărilor exclusiv pe baza concluziilor expertizei contabile fără a avea în vedere aspectele și legislația fiscală aplicabile în speță și fără a explica modul în care s-a calculat suma de X lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent anilor 2002 și 2003 cu accesoriile aferente, menținut în sarcina contestatoarei.

În dezvoltarea motivelor de recurs, recurenta-pârâtă reia obiecțiunile formulate la raportul de expertiză efectuat în cauză, obiecțiuni la care s-a răspuns de către expert.

Astfel, în ceea ce privește scutirea majorărilor de întârziere și a penalităților, temeiul legal invocat de expertul contabil se referă la scutirea de la plată a majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente debitelor eșalonate în Ccizul în care societatea realizează 110 puncte în urma analizei de către organele fiscale ori, soluția pronunțată prin Decizia nr.X / 17.11.2006 se referă la dobânzile calculate în baza art.22 din OUG nr.40/2002 pentru recuperarea arieratelor bugetare.

Majorările calculate de organele de inspecție fiscală nu fac obiectul înlesnirilor la plată reglementate de O.U.G. nr. 40/2002, ci sunt stabilite în baza art. 83 din O.U.G. nr. 11/1996 aprobată și modificată prin Legea nr. 108/1996, cu modificările ulterioare și ale art.118 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În privința deductibilității sumei de X lei instanța de fond în mod eronat a reținut punctul de vedere al expertului contabil ca, în accepțiunea contabilității este justificată legal utilizarea unui cont de provizion pentru această sumă, care nu modifică deductibilitatea acesteia și în concluzie suma este deductibilă fiscal.

Referitor la pierderile din exploatare din iunie 2004 și martie 2005 instanța reține concluziile expertului contabil în sensul că, suma de X lei este inclusă eronat de către organul fiscal în baza de impozitare ca TVA, întrucât nu intră în sfera de aplicare specifică TVA-ului și nu trebuie corectată, deși în materia taxei pe valoare adăugată aferente reducerilor de preț acordate clienților sunt incidente prevederile art. 137 (3) lit. a din Legea nr. 571/2003.

Astfel, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu reducerile de preț acordate clienților, cu discount-urile, este condiționată în principal de reflectarea acestora într-un document justificativ, respectiv în factură, iar pe facturile de vânzare emise de contestatoare către clientul SC. X SKL nu sunt consemnate reduceri, iar la raportul de expertiza nu au fost prezentate facturile fiscale în care sunt înscrise discount-urile.

În consecință, susține recurenta-pârâtă că societatea reclamantă avea obligația de a include în baza de impozitare a taxelor pe valoare adăugată pierderea din exploatare înregistrată în anii 2004 și 2005 și pe cale de consecință să colecteze taxa pe valoare adăugată aferentă.

3. Apărările intimătei-reclamante

Prin concluziile scrise depuse la dosar intimata-reclamantă X S.R.L. a solicitat respingerea recursului și menținerea sentinței recurate prin care instanța de fond a făcut o corectă interpretare și aplicare a dispozițiilor legale incidente în cauză cât și o corectă ipreciere a probelor ce au fost administrate pe parcursul soluționării cauzei.

II Considerent ele înaltei Curți asupra recursului

Analizând *cauza* prin prisma motivelor de recurs, întemeiată pe dispozițiile art.304 pct.8 și 9 din Cod procedură civilă precum și sub toate aspectele în temeiul art.304¹ Cod procedură civilă, în raport cu situația de fapt și cadrul legal aplicabil, înalta Curte constată că recursul este nefondat pentru următoarele considerente:

1. Argumentele corespunzătoare motivelor de recurs invocate

Reclamanta a investit instanța de contencios administrativ și fiscal cu cererea având ca obiect anularea deciziei nr.X din 17 noiembrie 2006 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală și decizia de impunere nr.X din 7 iunie 2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată, dobânzi și penalități de întârziere.

În fond după casare cu trimitere spre rejudecerea, pentru lămurirea tuturor aspectelor ce au fost invocate, prin obiecțiunile formulate la raportul de expertiză de Agenția Națională de Administrare Fiscală X, prima instanță a pronunțat aceeași soluție de admitere în parte a contestației și anularea în parte a

actelor fiscale atacate cu menținerea acruului de control pentru suma de!X RON reprezentând impozit pe profit suplimentar, calculat pentru anii 2002 - 2003 cu majorările și penalitățile de întârziere aferente.

În conformitate cu dispozițiile art.315 Cod procedură civilă și cu decizia de casare, în cauză s-a dispus efectuarea unei expertize de specialitate, ale cărei concluzii au fost însușite de prima instanță.

La obiecțiunile depuse de pârâtă, expertul contabil a răspuns în mod detaliat conform raportului depus la fila 79 din dosarul de fond.

Cu privire la concluziile expertului contabil: pârâta a formulat un punct de vedere fără a solicita alte probe în combaterea argumentelor aduse de expertul contabil în lucrarea depusă la dosar.

Soluția de admitere în parte a acțiunii, amplu și detaliat motivată în considerentele sentinței, reflectă interpretarea și aplicarea corectă a normelor juridice incidente speței în raport cu baza factuală rezultată din probele cu înscrisuri și expertiza de specialitate contabilă administrată în cauză.

De altfel, așa cum s-a arătat, cea mai mare parte a motivării recursului nu cuprinde critici propriu-zise la adresa hotărârii pronunțate de curtea de apel, în sensul dispozițiilor art.20 alin.(3) din Legea nr.554/2004 și ale art.304 Cod procedură civilă, ci reia apărările pe care autoritatea fiscală le-a formulat în fața primei instanțe și argumentele invocate în actele administrativ-fiscale contestate.

Rolul activ al instanței de judecată și principiul aflării adevărului dedus din prevederile art.129 alin.(5) Cod procedură civilă, au o altă semnificație decât cea invocată de recurent, instanța de judecată neputându-se transforma în apărătorul uneia dintre părți și nici nu poate înlătura concluziile; unei probe științifice administrate în cauză, decât justificat.

Expertiza contabilă dispusă potrivit art.201 alin.(1) Cod procedură civilă a avut rolul de a oferi instanței, o opinie de specialitate cu privire la impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente datorate de reclamantă și este firesc ca în condițiile în care această probă se corelează cu înscrisurile depuse la dosar, judecătorul fondului să fi valorificat concluziile expertizei în fundamentarea soluției pronunțată, analizând raportul de drept fiscal în ansamblul său și

exprimând detaliat motivele de fapt și de drept pentru care a considerat nelegale în parte actele emise de autoritățile fie; zale.

Referitor la deductibilitatea fiscală a dobânzilor catorate, s-a constatat că dobânda se încadrează în prevederile art. 10 alin. 4 lit. c din OUG nr. 40/2002 care prevede scutirea de la plata mă orarilor de întârziere și a penalităților, în situația în care au fost respectate termenele de plată din eşalonarea și condițiile în care au fost acordate, situație în care nu se poate pune problema deductibilității sau nedeductibilității acestora.

Intimata-reclamantă a respectat Convenția : ir. 169/2003 încheiată în baza O.U.G.nr.40/2002, a îndeplinit condițiile obținând 110 puncte și se încadrează în prevederile art.10 alir.4 lit.c din respectiva ordonanță.

Pe cale de consecință, cheltuielile cu dobânzile surd: cheltuieli deductibile fiscal și nu fac parte din cheltuielile nedeductibile înscrise în art.9 pct.7 lit.b din Legea nr.414/2002 și ale art.21 alin.4 lit.b din Legea nr.571/2003.

Suma de X lei a fost înregistrată din eroare ca provizion în evidența contabilă a societății reclamante, ea reprezentând de fapt o parte din valoarea accizei aferentă stocului de produse nevândute la 31.12.2003.

Astfel, că deductibilitatea acestei sume este justificată legal, iar utilizarea unui cont *de* provizion nu modifică deductibilitatea acesteia.

În aceste condiții așa cum arată și intimata-reclamar.tă în cauză nu sunt aplicabile prevederile HG nr. 830/2002 ci în conformitate cu an. 21 din Legea 571 /2003 această sumă de X lei este deductibilă, întrucât este o cheltuială care s-a făcut cu scopul realizării de venit.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată de X lei dispusă a fi colectată de societatea reclamantă pentru pierderile din exploatare, înregistrate în anii 2004 și 2005, considerate de aceasta ca fiind reduceri acordate clientului S.C. X SRL, contrar susținerilor recurente, expertul contabil a analizat facturile fiscale anexă la raportul de expertiză și a constatat că baza de impozitare a TVA a fost diminuată cu discount-urile acordate cu ocazia livrărilor conform art.137 alin.3 din Codul fiscal.

În aceste condiții, nu există obligația colectării de TVA pentru aceste reduceri de preț, acestea fiind corect excluse din baza de impunere.

Prima instanță a menținut actele administrativ fiscale pentru suma de X RON reprezentând impozit *pe* profit suplimentar calculat pe anii 2002 - 2003, cu modificările și penalitățile de întârziere aferente, conform raportului de expertiză efectuat de expertul .X. A. în primul ciclu procesual, raport la care s-au formulat obiecțiuni de pârâta-recurentă ce nu vizau acest aspect, iar expertul desemnat în cauză a răspuns în mod pînctual, astfel că sub acest aspect motivele invocate de recurentă privind calcularea acestei sume, nu pot fi reținute.

Prin concluziile scrise, recurenta-pârâtă a formulat o cerere de verificare a modului de aplicare a prevederilor art.274, 276 Cod procedură civilă prin obligarea de către instanța de fond la plata cheltuielilor de judecată în sumă de X RON, onorariu de avocat și X RON onorariu de expert în condițiile în care acțiunea a fost admisă în parte.

Această solicitare, privită ca motiv de r scurs este făcută cu depășirea termenului prevăzut de art.303 Cod procedură civilă și este în același timp și neîntemeiată întrucât aceste cheltuieli au fost acordate în primul ciclu procesual și reprezintă onorariu de avocat și onorariu de expert și au fost menținute în fond după casare în condițiile concrete ale cauzei, deși s-a achitat un nou onorariu pentru expertul contabil ce a răspuns la obiecțiuni. Înal :a Curte apreciază în raport de prevederile art.274 și art.276 Cod procedură civilă, că nu se impune reanalizarea cheltuielilor de judecată la care a fost obligată recurenta-pârâtă, conform înscrisurilor doveditoare depuse la dosar.

Concluzionând, înalta Curte reține că probele administrate în cauză, înscrisuri și expertiza contabilă judiciară, îndreptățesc păstrarea soluției Curții de apel.

2. Temeiul legal al soluției instanței de recurs

Pentru toate considerentele expuse la **pct.II.1** din decizie, în temeiul art.312 alin.(1) din Legea nr.554/2004, SE va respinge recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală, ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE

IN NUMELE LEGII

DECIDE:

Respinge recursul declarat de pârâta Agenția Națională de
Administrare Fiscală împotriva sentinței nr.144 din 1 iunie 2010 a
Curții de Apel X - Secția comercială și de contencios
administrativ și fiscal, ca nefondat. Irevocabilă.

XX

X