

ROMÂNIA

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

Decizia nr. 6693

Dosar nr. 91/59/2017

Sedința publică de la 10 decembrie 2020

Președinte:

- judecător
- judecător
- judecător
- magistrat asistent

La data de 26 noiembrie 2020 s-au luat în examinare recursurile formulate de SC I SRL, de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara împotriva Sentinței nr. 162 din 15 iunie 2018 a Curții de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, încheiere care face parte integrantă din prezenta decizie, când, având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a da părților posibilitatea de a depune concluzii scrise, Înalta Curte a amânat pronunțarea la data de azi, 10 decembrie 2020, când a decis următoarele:

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursurilor de față,

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Circumstanțele cauzei

1.1. Cererea de chemare în judecată

Prin acțiunea civilă înregistrată pe rolul Curții de Apel Timișoara – Secția de contencios administrativ și fiscal, la data de 25.01.2017, reclamanta SC I SRL a solicitat, în contradictoriu cu pârătele Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-HD 22.07.2016 emise de AJFP Hunedoara, anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD 22.07.2016 emis de AJFP Hunedoara, anularea parțială a Deciziei nr. 28.12.2016 privind soluționarea contestației emise de DGRFP

Timișoara și obligarea organului fiscal la soluționarea contestației în fond, și suspendarea executării până la soluționarea definitivă a acțiunii.

1.2. Sentința instanței de fond

Prin Sentința civilă nr. 162 din 15 iunie 2018, Curtea a respins excepția lipsei calității procesuale pasive, invocată de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara.

A respins excepția inadmisibilității cererii de anulare a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD /22.07.2016, invocată de pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara.

A admis în parte acțiunea reclamantei, a anulat în parte Decizia de impunere nr. F-HD /22.07.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD 1 /22.07.2016 emise de AJFP Hunedoara, respectiv Decizia de soluționare a contestației nr. /28.12.2016 emisă de pârâta DGRFP Timișoara, în ceea ce privește obligația de plată a impozitului pe dividende în cuantum de lei.

A respins în rest cererea de anulare a actelor contestate.

A respins, ca neîntemeiată, cererea de obligare a pârâtei DGRFP Timișoara la soluționare pe fond a contestației administrative suspendate.

2. Calea de atac exercitată

Împotriva hotărârii instanței de fond, în condițiile art. 483 Cod procedură civilă, au formulat recurs reclamanta SC SRL, pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara și pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara.

2.1. Recurenta-reclamantă SC SRL și-a întemeiat recursul pe dispozițiile art. 488 alin.(1) pct. 6 și 8 Cod procedură civilă, solicitând modificarea în parte a hotărârii recurate și, rejudecând, admiterea acțiunii, în tot.

În motivarea recursului său, reclamanta susține că hotărârea primei instanțe este nelegală, fiind incident motivul de casare prevăzut de art.488 alin.1 pct.8 C.proc.civ.

În ceea ce privește impozitul pe dividende, recurenta reclamantă arată că instanța fondului a apreciat că aspectele invocate prin contestație sunt doar parțial valide, admitând doar în parte contestația sub aspectul obligării societății la parte din impozitul pe dividende stabilit prin actele de impunere contestate.

Raționamentul instanței derivă din faptul că, în contextul în care asociații societății contestatoare au ridicat, în perioada 2013-2015 sumele considerate ca fiind dividende, impozitul pe dividende este cel de la data ridicării acestor sume, respectiv 16%, și nu 5%, aferent perioadei la care societatea a hotărât prin Adunarea Generală a societății, calculul și distribuirea de dividende aferente perioadei anterioare în raport de rezultatele financiare ale activității desfășurate, impozit stabilit prin dispozițiile codului fiscal în vigoare la data adoptării hotărârii.

Instanța de fond a reținut că sunt aplicabile dispozițiile art.11 și art.67 din legea 571/2003. Instanța a înlăturat astfel raționamentul și temeiurile pe care societatea le-a avut în vedere la momentul la care a calculat și achitat impozitul pe dividende ca urmare a aprobării, de către Adunarea Generală a societății, a repartizării de dividende către asociați.

Societatea a stabilit repartizarea de dividende în ianuarie 2016, iar plata acestora s-a realizat în anul 2016. La momentul respectiv, societatea nu se afla într-o procedură fiscală de control întrucât tematica de control privind verificarea calculului și plății impozitului pe dividende a fost introdusă pe parcursul inspecției fiscale, la data de 04.07.2016.

La momentul adoptării hotărârii AGA privind distribuirea de dividende, legislația aferentă prevedea un impozit pe dividende în cuantum de 5% pentru care societatea a calculat și declarat acest impozit aferent sumelor aprobate în vederea repartizării sub forma de dividende.

Textul aplicabil situației de față este cel cuprins în prevederile art.133 al.8 din legea 227/2015, conform căruia „cota de impozit de 5% se aplică veniturilor din dividende, distribuite începând cu data de 01.01.2016”. Este de necontestat faptul că organele de control, în temeiul art. 11 din legea 571/2003, pot să aprecieze și să reîncadreze forma unei tranzacții, numai că în situația concretă dedusă analizei, interpretarea unei plăți anticipate a dividendelor în perioada 2013-2014 este vădit greșită, deoarece așa cum însăși instanța reține, aceste sume au fost înregistrate în contul 461 „împrumuturi” și drept consecință nu puteau îmbrăca forma de dividende anticipate atât timp cât aferent perioadei 2013-2014 societatea nu datora către asociați dividende. Reîncadrarea era posibilă doar în situația în care condițiile legale ar fi putut conduce la o astfel de reîncadrare a unei tranzacții. Drept consecință, societatea supusă controlului fiscal a repartizat dividende în raport cu condițiile legale privind acordarea și distribuirea de dividende, doar în cursul anului 2016, ca urmare a analizării situației financiar contabile a rezultatelor societății pe anul 2015, și, drept consecință, s-au aprobat și repartizat aceste dividende în raport cu care s-a calculat și declarat impozitul aferent în valoare de lei.

O altă abordare fiscal contabilă a situației nu putea fi realizată în condiții legale. Sumele achitate anterior în perioada 2013-2015, așa cum au fost ele înregistrate în contul 461 drept „împrumuturi”, trebuiau compensate cu sumele cuvenite drept dividende stabilite și repartizate conform hotărârii AGA din 2016, iar impozitul aferent acestor venituri nu putea fi stabilit decât în raport cu textul de lege aplicabil la momentul adoptării hotărârii AGA și repartizării dividendelor aferente activității societății. Sub acest aspect, concluziile expertului desemnat în cauză au fost în sensul stabilirii unui impozit pe dividende în raport cu legislația aferentă acestui impozit la data aprobării și repartizării contabile de dividende, adică 2016, când legislația prevedea un impozit pe dividende în valoare de 5 %.

Drept consecință și accesoriile calculate în raport cu aceste obligații suplimentare nu mai au nici o justificare.

Instanța de fond își susține motivarea hotărârii pe dispozițiile art. 67 al.1 ind.1 din legea 571/2003. Pe de o parte, aceste text de lege nu este aplicabil, iar pe de altă parte, nu poate fi reținut valid, în condițiile în care înregistrarea contabilă a sumelor ridicate a avut natura de împrumut și nu de avans dividende. Interpretarea ulterioară a organelor de control nu poate schimba iar instanța nu poate omite aplicarea în cauză a dispozițiilor art. 133 din Legea 227/2015.

Sub aspectul aplicării în cauză a prevederilor art.84 al.6 din OG 93/2003, art. 105 al.2 C.pr. fiscală, motivarea instanței de fond este doar parțial corectă. Deși favorizează societatea, pentru lămurirea corectă a instanței de recurs reclamanta reiterează apărările formulate atât în fața organelor de control cât și în fața instanței de fond, în sensul că la momentul efectuării declarațiilor de impunere aferente dividendelor societatea nu se afla în procedura controlului fiscal. Și astfel, nu se poate discuta de existența sau nu a dreptului contribuabilului de a-și putea modifica declarațiile fiscale aferente acestui impozit. Tematica controlului pe probleme impozitului pe dividende s-a realizat pe parcursul controlului începând cu data de 04.07.2016, ulterior emiterii deciziei de impunere și a declarațiilor rectificative acesteia făcute de societate.

Drept consecință, societatea avea dreptul să efectueze declarațiile fiscale și rectificative în legătură cu impozitul pe dividende.

Chiar dacă se reține ca valid raționamentul instanței de fond sub aspectul obligării societății la plata unui impozit pe dividende calculat la 16% din sumele repartizare, motivarea instanței de fond sub aspectul păstrării în sarcina societății a obligațiilor privind accesoriile este vădit greșită. Accesoriile înscrise în decizia de impunere contestată au fost calculate și stabilite în raport cu întreaga sumă pretins datorată de societate până la data înscrisă în actul de control. Or, instanța a reținut că societatea avea dreptul de a i se deduce din obligațiile fiscale reținute valoarea de lei considerată achitată în ianuarie 2016. Or, în raport cu această sumă trebuiau calculate și deduse accesoriile aferente până la data la care aceste sume au fost stabilite și acceptate de organul fiscal.

Sub acest aspect, hotărârea instanței de fond este greșită, fiind rezultatul aplicării greșite a propriului raționament reținut de instanța atât timp cât pentru suma achitată societatea nu poate fi obligată la accesorii calculate ulterior datei achitării acesteia, fiind astfel o contradicție vădită între susținerile instanței și calculul aferent ce a stat la baza emiterii deciziei întocmite de organele fiscale.

În ceea ce privește impozitul pe profit, instanța a respins criticile formulate de societate sub aspectul impozitului pe profit stabilit suplimentar prin actele administrative contestate. Sub acest aspect hotărârea instanței nu este motivată.

Instanța reține, contrar actelor de control, că, cu ocazia soluționării contestației s-a avut în vedere faptul că în anul 2014 societatea ar fi fiscalizat

Instanța, într-o singură frază motivează „Curtea nu reține apărarea reclamantei potrivit căreia s-ar afla în situația unei duble impunerii”. Astfel, nu se poate aprecia că instanța de fond a analizat în mod temeinic și legal argumentele invocate de reclamantă, în ceea ce privește cuantumul impozitului pe profit contestat. Sumele înscrise în facturile menționate au fost înregistrate ca venituri ale societății, s-au efectuat declarațiile rectificative și în anul 2014 s-au declarat venituri pentru care s-au calculat taxele și impozitele aferente acestor valori. Aceste declarații au fost acceptate de organul fiscal care a aprobat eșalonarea acestor obligații la plată și drept consecință o recalculare a unor obligații fiscale, respectiv impozit pe profit în situația de față, nu mai era posibilă, indiferent care ar fi fost natura justificărilor ce au stat la baza recalificării acestor sume ca venituri ale societății pentru care s-au calculat și declarat impozite aferente.

Rezumând, instanța de fond a făcut o greșită apreciere a situației deduse judecății și a făcut o aplicare greșită a legii cu trimitere la obligațiile societății privind impozitul pe profit, declarații rectificative și baza impozabilă.

Organele de control au apreciat că raporturile juridice dintre societatea SRL „A” și societățile SRL „B”, SRL „C” și SRL „D” sunt raporturi de SRL și SRL „E”, SRL „F”, SRL „G”, SRL „H”, SRL „I”, SRL „J”, SRL „K”, SRL „L”, SRL „M”, SRL „N”, SRL „O”, SRL „P”, SRL „Q”, SRL „R”, SRL „S”, SRL „T”, SRL „U”, SRL „V”, SRL „W”, SRL „X”, SRL „Y” și SRL „Z”, aparținând numitorilor SRL „A”, SRL „B”, SRL „C”, SRL „D”, SRL „E”, SRL „F”, SRL „G”, SRL „H”, SRL „I”, SRL „J”, SRL „K”, SRL „L”, SRL „M”, SRL „N”, SRL „O”, SRL „P”, SRL „Q”, SRL „R”, SRL „S”, SRL „T”, SRL „U”, SRL „V”, SRL „W”, SRL „X”, SRL „Y” și SRL „Z”.

Premisa suspendării a reprezentat-o suspiciunea activității relațiilor contractuale și nu un alt motiv formal sau legal. Or, la momentul soluționării în fața instanței de fond, respectiv la momentul soluționării cauzei în fața comisiei de soluționare a contestațiilor aspectul realității sau fictivității raporturilor comerciale era lămurit. Conform Ordonanței procurorului de caz din 04.08.2016 rezultă că în urma cercetărilor efectuate, relațiile comerciale ale SC

cu societățile menționate sunt reale. Or, indiferent dacă în cauză s-a pronunțat sau nu o soluție, atât timp cât operațiunile comerciale sunt considerate reale de către organele de anchetă penale, premisa pentru care s-au calculat obligații fiscale suplimentare, respectiv activitatea relațiilor comerciale cercetate în dosarul penal 97/P/2013 și ulterior suspendarea soluționării contestației administrative nu pot fi apreciate ca fiind legale.

Față de aceste considerente, reclamanta solicită admiterea recursului său, astfel cum a fost formulat.

2.2. Recurenta-pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și-a întemeiat recursul pe dispozițiile art. 488 alin.(1) pct. 8 Cod procedură civilă, solicitând casarea în parte a hotărârii atacate și, reținând cauza spre rejudecare, respingerea ca inadmisibil a capătului de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD /22.07.2016 încheiat AJFP Hunedoara și respingerea cererii de anulare parțială a Deciziei de impunere nr. F-HD 1/22.07.2016 și de anulare parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD 1 /22.07.2016 și în ceea ce privește impozitul pe dividende în sumă de lei.

Prin recursul său, pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara critică soluția primei instanțe de anulare în parte, a deciziei de impunere contestate, cu privire la impozitul pe dividende.

În motivarea recursului său, pârâta arată că, față de prevederile art.7 din Legea nr.5871/2003, se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuie în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 pct. 12 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende, suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Aceste sume urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat. Cu alte cuvinte, sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cota de 16% din suma acestora, obligația calculării și reținerii acestui impozit revenind persoanelor juridice la data plății sumelor respective către asociați, iar scadența de plată a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata veniturilor.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. 1 / 22.07.2016, se reține faptul că pentru sumele ridicate reprezentanții societății nu au făcut dovada că acestea vor fi folosite în interesul societății și în scopul obținerii de venituri, astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că aceste ridicări de numerar se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende.

Cu ocazia susținerii orale a contestației din data de 15.11.2016, prin prima nota suplimentară prezentată de reprezentanții societății se afirmă că în contextul aprobării situațiilor financiare ale anului 2015 s-a hotărât repartizarea de dividende.

Cu ocazia plății efective a dividendelor societatea a calculat, reținut și plătit la bugetul statului impozitul pe dividende.

A susținut reclamanta că, la momentul anului 2015, AGA a hotărât plata dividendelor datorate iar la momentul plății s-au avut în vedere toate sumele apreciate de inspectorii fiscali ca plăți de dividende.

Societatea a depus declarația privind impozitul pe dividende în luna ianuarie 2016 și declarație rectificativă cod 710 în luna februarie 2016, în cuantum de lei iar diferența dintre suma stabilită prin decizia de impunere și suma stabilită de societate rezultă din valoarea impozitului pe dividende, calculat de societate la data aprobării plății de către AGA și data plății efective de către societate către asociați, în timp ce organele de inspecție fiscală au aplicat cota impozitului diferențiat pe fiecare an și exercițiu financiar.

În a doua notă suplimentară, prezentată de societate în data de 23.11.2016, societatea susține cu totul altceva respectiv că poate repartiza profit net contabil în vederea plății dividendelor numai pentru anul 2014.

De asemenea, arată societatea că prin hotărârea AGA nr.114 din 21.01.2016 societatea decide stabilirea și repartizarea la dividende suma de lei, pentru care s-a reținut impozit pe dividende în suma de lei.

Dividendele distribuite în luna ianuarie 2016 s-au folosit pentru returnarea sumelor (..... lei) din cele înregistrate în contul 473-decontari din operațiuni în curs de clarificare.

Societatea a întocmit și depus declarația privind impozitul pe dividende în luna ianuarie 2016, declarație rectificată prin declarația 710 în luna februarie 2016.

Referitor la cele menționate de societate, recurenta pârâtă susține faptul că este evidentă contradicția dintre cele două Note depuse de societate, ca justificare a dividendelor.

De asemenea, este de neînțeles cum se poate repartiza la dividende suma de lei în condițiile în care profitul anului 2014 este în sumă de lei.

Notele contabile mai sus menționate certifică și mai mult constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la impozitul pe dividende datorat de societate, în sensul că înseși societatea tratează sumele înregistrate în contul 461 debitori diverși (constituit în perioada 2012-2015) ca sume reprezentând dividende, compensându-le cu sumele repartizate în contul 457 « dividende de plată »

În luna ianuarie 2016 nu a avut loc o plată efectivă de dividendelor ci doar o declarare a unui impozit pe dividende și recunoașterea în fapt a sumelor de bani retrase din bancă și casă drept dividende, în perioada 2012 - 2015.

Potrivit prevederilor art. 71 al. 1 din Legea 571/2003 : "veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 5% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv."

Susținerile reclamantei contestatoare referitoare la faptul că s-a calculat, declarat și plătit impozitul pe dividende nu pot fi reținute, întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei reiese faptul că în luna ianuarie 2016 nu a avut loc o plată efectivă de dividendelor ci doar o declarare a unui impozit pe dividende și recunoașterea, în fapt, a sumelor de bani retrase din bancă și casă drept dividende în perioada 2012 - 2015.

Mai mult, din examinarea raportului de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, se constată că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 04.11.2015-06.07.2016, fiind suspendată în perioada 27.01.2016-04.07.2016 și a vizat și categoria de impozit pe dividende.

În context, sunt incidente dispozițiile Ordinului nr. 1.304 din 1 septembrie 2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, potrivit căruia după data începerii inspecției fiscale nu se mai pot depune declarații rectificative pentru impozitele, taxele, contribuțiile și alte venituri ale bugetului general consolidat, aferente perioadelor supuse inspecției.

Conform documentelor depuse de reclamantă rezultă că aceasta, ignorând dispozițiile imperative ale Codului de procedură fiscală, a depus la organul fiscal, aferent perioadei verificate de inspecția fiscală și creanței fiscale de natura dividendelor care făcea, în fapt, obiectul inspecției fiscale, declarații. Hotărârea nr. 114 din 21.01.2016 a Adunării Generale a Acționarilor, așadar în timpul inspecției fiscale, luând decizii în legătură cu categoria de impozit pe dividende, verificat de inspecția fiscală.

Totodată, recurenta pârâtă arată faptul că nu poate fi vorba de o dublă impunere în cauză, întrucât inspecția fiscală a cuprins verificarea obligațiilor de natura impozitului pe dividende până la data de 31 iulie 2015 iar reclamanta a depus declarația privind impozitul pe dividende în sumă de 7.000.000 lei în luna ianuarie 2016, dată care excede perioadei verificate de către inspecția fiscală.

Față de aceste considerente, recurenta pârâtă solicită casarea sentinței civile atacate și, în rejudecare, respingerea în tot a acțiunii reclamantei.

2.3. Recurenta-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a invocat motivul de casare prevăzut de art. 488 alin.(1) pct. 8 Cod procedură civilă, solicitând modificarea sentinței atacate în sensul respingerii anulării în parte a deciziei de soluționare a contestației nr. /2016 pentru suma de lei impozit dividende.

Prin recursul său, pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara critică sentința civilă nr.162/2018 tot din perspectiva modalității de soluționare a cererii de anulare a deciziei de impunere sub aspectul impozitului pe dividende, solicitând, pentru motive similare celor expuse de recurenta pârâtă AJFP Hunedoara, casarea sentinței civile atacate și, în rejudecare, respingerea în tot a acțiunii reclamantei.

3. Apărările formulate în cauză

3.1. Prin întâmpinarea depusă la dosarul cauzei, reclamanta

SRL a invocat excepția nulității recursurilor declarate de pârâtele AJFP Hunedoara și DGRFP Timișoara, afirmând că recurențele pârâte nu au dezvoltat veritabile motive de casare în cuprinsul cererilor de exercitare a căii de atac ci au reiterat argumentele de fapt și de drept deduse analizei primei instanțe.

La rândul său, pârâta AJFP Hunedoara a susținut că recursul formulat de recurenta reclamantă este nul, întrucât reclamanta nu a indicat în mod expres și concret care sunt motivele de nelegalitate de care înțelege să se prevaleze.

3.2 Alte aspecte procesuale

În ședința publică din 26 noiembrie 2020 Înalta Curte a invocat excepția tardivității formulării recursului Direcției Generale a Finanțelor Publice Timișoara.

4. Soluția și considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor

4.1. În ceea ce privește recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, Înalta Curte constată că acesta a fost exercitat cu neobservarea dispozițiilor art.20 alin.1 din Legea nr.554/2004, potrivit cărora hotărârea pronunțată de instanța de contencios administrativ în primă instanță poate fi atacată cu recurs, în termen de 15 zile de la comunicare.

Având în vedere faptul că sentința civilă atacată în prezenta cauză a fost comunicată pârâtei Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara la data de 30 iulie 2018, conform dovezilor existente la dosarul fondului iar recursul a fost exercitat la data de 21 august 2018 precum și dispozițiile art.181 alin.1 pct.2 C.proc.civ., Înalta Curte constată că recursul pârâtei a fost formulat cu depășirea termenului legal, urmând a-l respinge în consecință.

4.2. Cât privește excepția nulității recursului declarat de reclamanta SRL, Înalta Curte constată că este nefondată, întrucât memoriul de recurs cuprinde critici ce pot fi încadrate în motivele de casare prevăzute de art.488 alin.1 pct.6 și 8 C.proc.civ., după cum se va arăta în continuare.

În egală măsură, se impune respingerea excepției nulității recursului formulat de pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, critica acesteia vizând greșita aplicare a normelor de drept material cu prilejul soluționării cauzei, critică ce se circumscrie prevederilor art. 488 alin.1 pct.8 C.proc.civ.

4.3. Soluționând recursul declarat de recurenta pârâtă Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara Înalta Curte constată că este fondat, fiind incident motivul de casare prevăzut de art.488 alin.1 pct.8 C.proc.civ.

Pentru a decide în acest sens, Înalta Curte a luat act de faptul că recurenta pârâtă critică sentința civilă sub aspectul anulării parțiale a deciziei de impunere nr. F-HD-1 din 22 iulie 2016, cu privire la impozitul pe dividende în cuantum de : lei.

Astfel cum rezultă din considerentele sentinței atacate, prima instanță a considerat nelegal actul administrativ fiscal anterior menționat, apreciind că prin impunerea obligației de plată a impozitului pe dividende în sumă de lei organul fiscal a procedat la o dublă impunere, în condițiile în care suma în discuție a fost declarată de contribuabil în luna ianuarie 2016 iar organul fiscal a acceptat această declarație, fapt dovedit prin eșalonarea la plată a debitului stabilit prin declarația contribuabilului.

Contrar celor reținute de prima instanță, Înalta Curte constată că nu a avut loc o încălcare a principiului evitării dublei impunerii în sensul arătat de prima instanță, astfel că decizia de impunere nr. F-HD-1 din 22 iulie 2016 este legal emisă și din perspectiva obligației de plată a impozitului pe dividende în sumă de lei.

În acest sens, Înalta Curte constată că prima instanță a avut în vedere dispozițiile art.84 alin.6, din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, însă a considerat că nu sunt incidente, procedeu care reflectă incidența primei teze a art.488 alin.1 pct.8 C.proc.civ.

Este incontestabil faptul că la data adoptării hotărârii AGA din 21.01.2016 și a întocmirii declarației de stabilire a impozitului pe dividende acest impozit forma obiectul inspecției fiscale, astfel cum rezultă din cuprinsul raportului de inspecție fiscală premergător deciziei de impunere contestate în cauza de față.

Potrivit dispozițiilor art.84 alin.6 din O.G. nr.92/2003, în situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.

În concret, inspecția fiscală la care a fost supus contribuabilul Eurolemn Trans SRL a vizat, între altele, impozitul pe dividende aferent perioadei 01.01.2012-31.07.2015, context în care declararea, în cursul lunii ianuarie, a impozitului pe dividende, aferent unor distribuiri de numerar survenite în perioada 2012-2015, reflectă o evidentă încălcare a prevederilor art. 84 alin.6

din O.G. nr.92/2003, consecința fiind aceea a neluării în considerare a declarației astfel întocmite.

Faptul că declarația întocmită de reclamantă ar fi fost acceptată de organul fiscal, prin admiterea cererii de eșalonare a plății, nu are nicio consecință în privința legalității deciziei de impunere nr. F-HD- din 22 iulie 2016, întrucât o eventuală dublă impunere a debitului în valoare de lei poate fi discutată cel mult în privința deciziei de eșalonare a plății, pentru că declarația întocmită în luna ianuarie 2016 și rectificată în februarie 2016 nefiind luată în seamă, în considerarea prevederilor art. 84 alin.6 din O.G. nr.92/2003 al căror conținut a fost redat anterior, nu poate conduce la nașterea unei obligații de plată valide.

Față de aceste considerente, Înalta Curte constată că fără suport a reținut prima instanță nelegalitatea impunerii sumei de lei cu titlu de impozit pe dividende, faptul declarării acestui impozit în cursul inspecției fiscale neavând consecința reținută de prima instanță în vederea anulării parțiale a deciziei de impunere nr. F-HD-1 din 22 iulie 2016.

În consecință, recursul formulat de recurenta pârâtă Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara Înalta Curte se impune a fi admis, cu consecința casării în parte a sentinței civile atacate și respingerii în tot a acțiunii reclamantei, fiind astfel de prisos analiza motivului de casare circumscris modalității de soluționare a excepției de inadmisibilitate a cererii de anulare a raportului de inspecție fiscală, din moment ce consecința prezentei decizii este aceea a menținerii în integralitate a actelor contestate în prezenta cauză.

4.4. Înalta Curte constată nefondat recursul declarat de recurenta reclamantă, nefiind întemeiată critica acesteia la adresa legalității hotărârii.

În acest sens, o primă critică invocată de recurenta reclamantă la adresa sentinței civile nr.162/2018 vizează cota de impozitare reținută de prima instanță în privința dividendelor repartizate de societate, critică ce se circumscrie ipotezei vizate de art.488 alin.1 pct.8 Cod procedură civilă.

În esență, recurenta reclamantă susține că în mod greșit a fost aplicată de organul fiscal și validată de prima instanță cota de impozitare de 16%, cât timp la data repartizării și plății acestor dividende (ianuarie 2016) cota legală era cea de 5%.

În acord cu judecătorul fondului, Înalta Curte constată că este legal tratamentul fiscal aplicat retragerilor de numerar de către asociați în perioada 2013-2015, în sumă totală de 3.520.970 lei, sunt asimilate dividendelor, în condițiile în care nu au fost furnizate dovezi care să ateste că sumele în discuție au fost folosite în interesul societății și în scopul obținerii de venituri.

Contrar celor susținute de reclamantă în prezentul recurs, instanța fondului nu a considerat sumele ridicate de asociați în perioada 2013-2015 ca fiind veritabile împrumuturi (calificare ce ar fi reflectat o motivare contradictorie și ar fi condus la incidența dispozițiilor art.488 alin.1 pct.6 teza II C.proc.civ.) ci a concluzionat că aceste retrageri de sume au fost corect recalificate de organul

fiscal ca fiind distribuiri de dividende și nu împrumuturi, în lumina dispozițiilor art. 67 alin. 1 indice 1 din Legea nr. 571/2003, care asimilează dividendelor sumele plătite de o persoană juridică în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

În ceea ce privește cota de impozitare, în mod corect a reținut prima instanță că, în contextul în care sumele considerate ca fiind dividende au fost retrase de asociați în perioada 2013 -2015, este aplicabilă cota de impozitare de 16%, potrivit dispozițiilor art.67 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

În acest sens, prima instanță a avut în vedere dispozițiile art. 67 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, potrivit cărora „veniturile sub formă de dividende, ..., se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”

Interpretarea primei instanțe, în sensul că impozitul se achită în luna următoare efectuării plății dividendelor și numai în situația în care dividendele sunt aprobate dar neplătite scadența impozitului este diferită, este la adăpost de critică, astfel că în atare context concluzia judecătorului fondului, potrivit căreia impozitul pe dividende era datorat de reclamantă anterior hotărârii AGA din 21.01.2016, se impune a fi însoțită și de instanța de control judiciar.

De aceea, nu are relevanță nici data recunoașterii formale a impozitului pe dividende și nici împrejurarea că la data ridicării sumelor de către asociați societatea înregistra pierderi, întrucât recalificarea unei distribuiri ca fiind repartizare de dividende nu este condiționată de constatarea îndeplinirii condițiilor legale pentru repartizarea și plata dividendelor.

În ceea ce privește soluția referitoare la impozitul pe profit, recurenta reclamantă a susținut faptul că hotărârea primei instanțe nu este motivată.

Contrar celor afirmate de recurenta reclamantă, Înalta Curte constată că din cuprinsul considerentelor sentinței civile atacate rezultă cu claritate care sunt argumentele care au condus prima instanță la respingerea contestației reclamantei și sub acest aspect.

În limitele investiției sale, instanța fondului reține că deși în privința impozitului pe profit și accesoriile aferente organul de soluționare a contestației a admis contestația pentru suma de lei (pct. 3 din dispozitivul deciziei de soluționare a contestației), a suspendat contestația pentru suma de (pct. 2 din dispozitivul deciziei), respingând în rest contestația, pentru suma de lei impozit, lei dobânzi/majorări și lei penalități de

întârziere (pct.1 din dispozitivul deciziei), reclamanta reia apărările din procedura administrativă, făcând referire la totalul sumei de lei.

Se observă astfel că reclamanta reia apărările prezentate în fața organului de soluționare a contestației cu privire la suma de lei, analizată la pct. III.3 din decizia de soluționare a contestației (filele 58 – 73 Vol. I), reiterând apărările sale cu privire la facturile nr. /01.09.2010 și 01.03.2011, prezentate cu prilejul susținerii orale a contestației din data de 15.11.2016, când reclamanta a susținut că a fiscalizat sumele cuprinse în acele facturi, fiind de acord doar cu plata penalităților aferente.

În concret, reclamanta reproșează organului de soluționare a contestației că, deși a făcut dovada că sumele aferente anului 2010, pentru care s-a constatat prin raportul de inspecție fiscală că s-ar fi diminuat masa impozabilă, au fost declarate și impozitate în anul 2014, totuși la soluționarea contestației nu s-ar fi ținut cont de această dovadă.

Contrar susținerilor reclamantei, Curtea constată că tocmai această dovadă a condus la admiterea în parte a contestației administrative, așa cum rezultă din paginile 49 – 53 din decizia de soluționare a contestației (filele 63 – 67 din dosarul Curții, Vol. I).

Prin urmare, Curtea nu reține apărarea reclamantei potrivit căreia s-ar afla în situația unei duble impuneri.

De asemenea, Curtea observă că reclamanta nu aduce alte critici cu privire la pierderea fiscală pentru anul 2010, de care nu a ținut cont la depunerea Declarației 101/2010, menționată și în raportul de expertiză, și nici cu privire la celelalte rețineri vizând nerecunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor vizate de inspecție fiscală astfel încât, analizând și concluziile raportului de expertiză fiscală, constată neîntemeiată cererea reclamantei de anulare a actelor administrativ fiscale vizând impozitul pe profit menținut în urma soluționării contestației administrative.

La această concluzie converg și constatările expertului fiscal care, în urma analizării operațiunilor desfășurate de reclamantă precum și a declarațiilor rectificative ale acesteia, a reținut că reclamanta datorează un impozit în cuantum de (fila 29 Vol. II), calculat în varianta fără cheltuieli de protocol, amenzi și penalități, sau un impozit de (fila 127 Vol. II), calculat în varianta cu cheltuieli de protocol, amenzi și penalități. Având în vedere că organul fiscal a reținut un impozit pe profit mai mic decât cel calculat în cadrul raportului de expertiză, respectiv de , la care se adaugă accesoriile, Curtea apreciază că prin probele administrate reclamanta nu a dovedit că suma reținută la pct. 1 din dispozitivul deciziei de soluționare a contestației ar fi incorectă.

Pe cale de consecință, și accesoriile sunt apreciate ca fiind datorate, impunându-se a se face precizarea că acestea au un cuantum diferit de cel prezentat de expert, dat fiind că au fost calculate de inspectorii fiscali și pentru impozitul pe profit în privința căruia a fost admisă contestația administrativă.

reclamanta asumându-și plata accesoriilor aferente impozitului pe profit derivat din facturile nr. /01.09.2010 și /11.03.2011 (pct. III.3 din decizia de soluționare a contestației, respectiv filele 58 – 73 din dosar Vol. I).

Raportat la aceste considerente, Înalta Curte constată că este nefondată critica recurenteii reclamante la adresa sentinței civile nr.162/15.06.2018, întrucât remarcă recurenteii, în sensul că prima instanță s-a rezumat la a concluziona că reclamanta nu se află în situația unei duble impuneri, ignoră faptul că argumentarea judecătorului fondului nu se oprește la simplul enunț citat de reclamantă ci este mult mai amplă, după cum rezultă cu evidență din considerentele sentinței, mai sus redată.

Trebuie subliniat faptul că impozitul pe profit a fost tratat de organul de soluționare a contestației printr-o triplă perspectivă, rezultând, din cuprinsul deciziei de soluționare a contestației, că pentru suma de lei și accesoriile aferente a fost respinsă ca neîntemeiată contestația administrativ fiscală; pentru suma de lei și accesoriile aferente a fost admisă contestația administrativ fiscală și desființată decizia de impunere în consecință; iar pentru o altă sumă stabilită cu titlu de impozit pe profit organul de soluționare a contestației, respectiv pentru suma de lei și accesoriile aferente, a făcut aplicarea dispozițiilor art.214 din O.G. nr.92/2003, suspendând soluționarea contestației până la soluționarea cauzei penale.

Raportat la cele menționate de reclamantă în cuprinsul cererii de chemare în judecată, unde obligația stabilită cu titlu de impozit pe profit este contestată numai în privința sumei pentru care s-a dispus admiterea în parte a contestației administrative, la cele dispuse prin decizia de soluționare a contestației precum și la considerentele sentinței civile atacate, Înalta Curte constată că omisiunea motivării poate fi imputată mai degrabă recursului formulat în legătură cu modalitatea de soluționare a contestației privind impozitul pe profit și nu hotărârii instanței de fond.

În concluzie, Înalta Curte constată că nu este demonstrată nelegalitatea sentinței civile nr.162/15.06.2018 nici în privința soluției privind contestația formulată de reclamantă referitor la modul de stabilire a impozitului pe profit.

În fine, Înalta Curte apreciază că sentința civilă nr.162/15.06.2018 reflectă o corectă aplicare a dispozițiilor art.214 alin.1 litera a) din O.G. nr.92/2003.

Instanța fondului a reținut faptul că reclamanta, în susținerea capătului de cerere vizând obligarea pârâtei DGRFP Timișoara la analizarea pe fond a părții din contestația administrativă suspendată, a invocat ordonanța procurorului din 04.08.2016 (filele 90 – 92 Vol. I), susținând că s-a stabilit, cu privire la cererea de probatorii constând în efectuarea unei expertize tehnice în specialitatea construcții, că relațiile comerciale desfășurate cu societățile administrate de inculpații și sunt reale.

Cu privire la această apărare, prima instanță apreciază că ordonanța menționată nu dispune cu privire la vinovăția inculpaților și nici nu constată

existența sau inexistența vreunui prejudiciu, fiind un act prin care s-a respins o probă, vizând doar o parte din tranzacțiile ce fac obiectul cercetărilor penale și doar cu privire la realizarea unor lucrări de construcții.

Prin urmare, în opinia primei instanțe, ordonanța invocată de recurentă nu demonstrează inaplicabilitatea dispozițiilor art. 214 din O.G nr 92/2003 (actualmente art. 277 din Legea nr.207/2015), care reglementează suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă în situația existenței unei sesizări cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Or, arată judecătorul fondului că, așa cum a reținut și organul fiscal de soluționare a contestației, există o interdependență între dosarul penal și contestația administrativă, această interdependență constând în împrejurarea că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință, obligațiile datorate bugetului de stat și dacă în acest fel s-a produs o diminuare a masei impozabile a profitului ori o deficiență din perspectiva TVA. Astfel, pârâta DGRFP Timișoara este ținută de soluția ce se va pronunța în dosarul penal, având în vedere că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința, diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

În prezenta cale de atac, recurenta reclamantă reiterează concluzia potrivit căreia la momentul pronunțării sentinței civile atacate respectiv la momentul soluționării cauzei în fața comisiei de soluționare a contestației aspectul realității sau fictivității relațiilor comerciale, pentru care s-a dispus sesizarea organelor de cercetare penală, era lămurit, în raport de conținutul ordonanței procurorului din 4 august 2016, act care conchide că, în urma cercetărilor efectuate, relațiile comerciale ale SC " " cu societățile menționate sunt reale.

După cum s-a arătat mai sus, prima instanță a subliniat, în mod întemeiat, că ordonanța de care se prevalează reclamanta nu cuprinde o soluție pe marginea sesizării penale, pentru a se putea concluziona că a încetat motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației administrativ fiscale. Astfel, judecătorul fondului subliniază că ordonanța nu dispune cu privire la vinovăția inculpaților și nici nu constată existența sau inexistența vreunui prejudiciu, fiind un act prin care s-a respins o probă, vizând doar o parte din tranzacțiile ce fac obiectul cercetărilor penale și doar cu privire la realizarea unor lucrări de construcții.

Cum recurenta reclamantă nu a criticat, cu argumente concrete, aceste statuări ale primei instanțe, formulând doar o apreciere de ordin general, în sensul că la momentul pronunțării sentinței civile atacate aspectul realității sau fictivității relațiilor comerciale, pentru care s-a dispus sesizarea organelor de

cerțetare penală, era lămurit, în raport de conținutul ordonanței procurorului din 4 august 2016, iar aprecierea instanței fondului, în sensul că ordonanța din 4 august 2016 nu soluționează cauza penală, are suport tocmai în cele dispuse de procuror, Înalta Curte constată că nu este demonstrată ipoteza prevăzută de art.488 alin.1 pct.8 C.proc.civ. nici cu privire la acest aspect.

Față de aceste considerente, Înalta Curte constată că este nefondat recursul reclamantei, urmând a-l respinge ca atare.

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

Respinge recursul formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara împotriva Sentinței nr. 162 din 15 iunie 2018 a Curții de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal, ca tardiv formulat.

Respinge excepția nulității recursului formulat de recurenta-reclamantă SC SRL și a recursului formulat de recurenta-pârâtă Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara.

Respinge recursul formulat de recurenta-reclamantă SC SRL împotriva Sentinței nr. 162 din 15 iunie 2018 a Curții de Apel Timișoara – Secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Admite recursul formulat de recurenta-pârâtă Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara împotriva aceleiași sentințe.

Casează în parte hotărârea recurată și, în rejudecare, respinge în tot acțiunea reclamantei SC SRL, ca neîntemeiată.

Mentine sentința în ceea ce privește modalitatea de soluționare a excepției lipsei calității procesuale pasive a DGRFP Timișoara.

Definitivă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 10 decembrie 2020.

Judecător,

Judecător,

Judecător,

Magistrat-asister