

DECIZIA CIVILĂ NR.XXXX
ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN 08.06.2010
PREȘEDINTE:XXXX
JUDECĂTOR:XXXX
JUDECĂTOR.XXXX
GREFIER:XXXX

S-a luat în examinare recursul formulat de pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE XXXX, împotriva sentinței civile nr.XXXX/27.01.2010, pronunțată în dosarul nr.XXXX/2009, al Tribunalului XXXX, în contradictoriu cu reclamanta - intimată S.C. „XXXX” S.R.L. și cu pârâții - intimați ADMINISTRAȚIA FINANȚELOR PUBLICE XXXX și DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE XXXX - ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică-se prezintă pentru reclamanta -intimată avocat XXXX, lipsă fiind celelalte părți.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, după care reprezentanta reclamantei - intimate depune la dosar împuternicire avocațială, dovada achitării onorariului avocațial și concluzii scrise.

Nemaifiind alte cereri de formulat, probe de administrat sau excepții de invocat, instanța constată încheiată cercetarea judecătorească și acordă cuvântul pentru dezbateri.

Reprezentanta reclamantei - intimate pune concluzii de respingere a recursului, cu cheltuieli de judecată.

C U R T E A

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele: Prin acțiunea în contencios administrativ înregistrată la Tribunalul XXXX la data de 29 ianuarie 2009, reclamanta S.C. „XXXX” S.R.L. a chemat în judecată pe pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună anularea parțială a Deciziei de impunere nr. XXXX/14.05.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. XXXX în baza raportului de inspecție fiscală nr. XXXX/14.05.2008 întocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. XXXX, pentru suma de XXXX lei reprezentând impozit pe profit suplimentar; anularea punctului 1 din Dispoziția privind măsurile obligatorii nr. XXXX/14.05.2008 emisă de Direcția de control financiar XXXX din cadrul A.N.A.F; anularea Deciziei - nr. XXXX/30.07.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX - Serviciul Soluționare Contestații; obligarea pârâtei la restituirea sumei de XXXX lei

reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere nr. XXXX/14.05.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. XXXX, achitat cu chitanța nr. XXXX/20.10.2008.

În motivare, reclamanta a arătat că prin raportul de inspecție fiscală susmenționat, organul de control a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de XXXX lei, deoarece a considerat că remunerațiile lunare acordate de societate acționarilor pentru participarea la ședințele AGA sunt plăți nelegale și, ca atare, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit. De asemenea prin Dispoziția privind măsurile obligatorii nr. XXXX/14.05.2008 emisă de Direcția de control financiar XXXX din cadrul A.N.A.F s-a dispus luarea măsurilor de recuperare a sumei de XXXXlei.

Reclamanta a contestat impozitul pe profit suplimentar, deoarece, a considerat că în mod corect, cu respectarea dispozițiilor art. 21 din Codul fiscal, societatea a dedus remunerațiile lunare acordate acționarilor pentru participarea la ședințele AGA.

Reclamanta a mai arătat că organul de control și-a întemeiat constatările art. 67 din Legea nr.31/1990, or, acest articol se referă la participarea acționarilor la distribuirea profitului și ea atare acest articol reglementează altă materie decât cea în discuție.

Pe de altă parte, a arătat reclamanta, organul de control nu a ținut cont de specificul societății, care este o societate comercială cu capital majoritar de stat, în care unitatea administrativă implicată trebuie să exercite un control permanent al activității desfășurate.

Prin întâmpinare (fila 133 dosar fond), pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX solicită respingerea acțiunii ca netemeinică și nelegală și menținerea Deciziei nr. XXXX/30.07.2008 emisă de D.G.F.P. XXXX și Decizia de impunere nr. XXXX/14.05.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală XXXX ca fiind temeinică și legală. Arată că reclamanta a efectuat plăți în sumă totală de XXXX lei constând în remunerații lunare acordate acționarilor pentru participarea la ședințele AGA, dar, organele de inspecție fiscală, au procedat la recalcularea rezultatelor financiar-contabile pe anii 2005, 2006 și 2007, considerând că suma de XXXXlei nu este deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Prin precizarea de acțiune (fila 145 dosar fond), reclamanta S.C. „XXXX” S.R.L a solicitat anularea Deciziei nr. XXXX/12.08.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Prin întâmpinarea formulată, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX - Activitatea de Inspecție Fiscală a invocat excepția de tardivitate a precizării de acțiune și excepția tardivității acțiunii cu privire la capătul de cerere privind anularea Deciziei nr. XXXX/12.08.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX - Activitatea de Inspecție Fiscală XXXX.

Examinând cu prioritate în condițiile art. 137 din Codul de procedură civilă excepția tardivității acțiunii pentru capătul de cerere având ca obiect anularea Deciziei nr. XXXX/12.08.2003 emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală XXXX din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice XXXX, prin care s-a soluționat

contestația împotriva Dispoziției nr. XXXX/14.05.2008, invocată de pârâtă, instanța a apreciat că excepția nu este întemeiată și a fost respinsă.

Obiectul acțiunii în contencios administrativ îl formează anularea Deciziei de impunere nr. XXXX/14.05.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală XXXX, respectiv anularea Deciziei nr. XXXX/30.07.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX.

Reclamanta a formulat în termenul legal prevăzut de art. 11 din Legea contenciosului administrativ cererea pentru anularea titlului de creanță fiscală și a Dispoziției privind măsurile obligatorii nr. XXXX/14.05.2008 acte administrative fiscale care produc efecte juridice fiind emise de o autoritate publică, în regim de putere publică și care dau naștere, modifică sau sting raporturi juridice în sensul celor precizate prin art. 2 lit. c) din legea contenciosului administrativ.

În mod corect reclamanta a arătat că în conformitate cu prevederile art. 132 Cod procedură civilă, pârâtul nu poate invoca tardivitatea precizării de acțiune, cu atât mai mult cu cât decizia de respingere a contestației nu poate produce nici un efect juridic.

În cauză instanța a încuviințat în acord cu ambele părți efectuarea unei expertize contabile având ca obiective stabilirea cuantumului, corectitudinii și realității creanțelor fiscale cuprinse în actele administrative contestate.

Prin sentința civilă nr. XXXX/27.01.2010 pronunțată în dosarul nr. XXXX/2009, Tribunalul XXXX a admis acțiunea în contencios administrativ fiscal formulată de reclamanta S.C. „XXXX” S.R.L. în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului XXXX și Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. XXXX.

A anulat punctul 1 din Dispoziția privind măsurile obligatorii nr. XXXX/14.05.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. XXXX și Decizia nr. XXXX/12.08.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. XXXX, a anulat parțial Decizia de impunere nr. XXXX/14.05.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de XXXX lei reprezentând impozit pe profit suplimentar precum și Decizia nr. XXXX/30.07.2008 emisă de D.G.F.P. XXXX.

A obligat pârâta Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. XXXX, să restituie reclamantei suma de XXXX lei reprezentând impozit suplimentar stabilită prin Decizia de impunere nr. XXXX/14.05.2008.

Totodată, a obligat pârâtele să plătească reclamantei cheltuieli de judecată reprezentând onorariu expert în sumă de 2500 lei, taxă de timbru 39 lei și timbru judiciar 0,30 lei.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut următoarele:

În perioada 03.04.2008 - 14.05.2008 urmare a inspecției fiscale efectuate cu privire la modul de folosire și gestionare a mijloacelor materiale și financiare la societatea XXXX S.R.L, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală XXXX au reținut că au fost efectuate plăți nelegale în sumă de XXXX lei reprezentând remunerații lunare acordate acționarilor pentru participarea la sedintele A.G.A.

Urmare acestei constatări, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent perioadei în care au fost acordate remunerațiile, stabilindu-se obligații suplimentare în sumă de XXXX lei.

Prin Decizia nr. XXXX/30.07.2008 a fost respinsă contestația formulată de către S.C. „XXXX” S.R.L. împotriva actului administrativ de inspecție fiscală.

Potrivit art. 67 alin. 1 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, „Cota parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend”.

Aliniatul 2 al aceluiași articol de lege precizează că „Dividendele se distribuie asociațiilor proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel”, iar alin. 3 prevede că „Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii”.

Din analiza prevederilor legale invocate rezultă că legiuitorul a reglementat procedura și modalitatea de distribuire a dividendelor, dar textul de lege nu duce și la concluzia că „remunerarea asociaților pentru ședințele A.G.A poate fi asimilată dividendelor”

Este relevant a fi reținut că pârâta atât în actele administrative emise cât și în apărare arată în mod expres că nu face trimitere la prevederile legale referitoare la remunerarea acționarilor pentru participarea la ședințele adunărilor generale ale acționarilor, motiv pentru care asimilează și face trimitere la dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al dividendelor.

Instanța a constatat că remunerarea asociaților, acționarilor pentru participarea la ședințele adunărilor generale a fost dispusă în baza hotărârii adoptate de Consiliul Local XXXX care a decis în considerarea specificului societății - societate comercială cu capital majoritar de stat, să exercite un control permanent al activității desfășurate, motiv pentru care a hotărât ca adunarea generală să se întrunească lunar și să ia toate deciziile care privesc activitatea societății.”

Hotărârea adoptată de Consiliul Local XXXX nu a fost atacată în contencios administrativ în urma exercitării controlului de tutelă administrativă exercitată de către prefect.

Din probațiunea administrată în cauză, respectiv procesele verbale încheiate cu ocazia desfășurării ședințelor adunării generale rezultă că activitatea desfășurată a depășit limitele unei exercitări normale a calității de asociat/acționar în societate, punctele aflate pe ordinea de zi, arătând că activitatea privea activitatea curentă a societății fiind în interesul societății (filele 65-129 dosar fond).

În plus, dispozițiile art. 21 alin. 4 lit. e) din Codul fiscal arată că, „nu sunt deductibile cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului”.

Or, din înscrisurile depuse la dosarul cauzei rezultă fără nici un echivoc că, cheltuielile cu remunerarea asociaților au fost făcute pentru serviciile prestate de aceștia pentru participarea și luarea deciziilor în vederea asigurării desfășurării activității comerciale.

Cu privire la problema de drept supusă dezbaterii este judicios a fi arătat că pârâta nu a indicat care sunt prevederile legale expres stipulate în legislația în vigoare care au fost încălcate cu privire la remunerarea asociaților pentru participarea la ședințele A.G.A făcând analogie prin trimitere la dispozițiile legale incidente în cazul plății dividendelor.

În acest caz, instanța a constatat că pârâta nu face nici o vorbire și nici nu argumentează în vreun fel cu privire la faptul că modul de remunerare este stabilit prin Actul adițional la Actul Constitutiv al societății aprobat de A.G.A prin Hot. nr. xxx/27.02.2005, respectiv încheierea de dată certă nr. xxxx/15.05.2007, la actul constitutiv al reclamantei.

Instanța a ținut cont de opinia formulată de expertul contabil în cauză și a apreciat ca fundamentat și pertinentă motivația expertului privitor la faptul că dacă prin procesul verbal de control s-a constatat că aceste plăți sunt nelegale și nedeductibile, atunci organele de control trebuia să aibă în vedere că și impozitele aferente indemnizațiilor plătite de către societate nu sunt corecte.

Instanța a reținut acest aspect și a apreciat că în aceste condiții indemnizația brută este în cuantum de 45.120 lei iar diferența de 10.560 lei reprezintă reținerile de natura fondului de sănătate, CAS și impozit salarii achitate la buget, ceea ce determină instanța să își însușească concluzia expertului contabil respectiv că, după evidențele societății rezultă că pentru ședințe s-a achitat acționarilor o indemnizație netă de 34.560 lei și nu suma de XXXX lei cum eronat susține pârâta că a fost plătită în mod efectiv acționarilor.

În raport cu faptul că pârâta nu a formulat nici o obiecție față de corectitudinea calculelor sumei de 34.560 lei menționată de expertul contabil și în considerarea celorlalte argumente de fapt și de drept expuse, instanța a reținut că reclamanta, societatea comercială nu datorează impozit pe profit în sumă de XXXX lei, calculate la suma de XXXX lei asupra remunerațiilor acordate pentru ședințele A.G.A., întrucât asupra acestora s-au calculat și plătit la buget impozit din rețineri în cuantum de 10.560 lei, aspect de altfel necontestat de pârâtă prin obiecțiunile formulate așa cum de altfel s-a și evidențiat.

Pe cale de consecință, instanța a constatat că reclamanta a făcut dovada vătămării dreptului subiectiv ocrotit de lege, vătămare ce va fi înlăturată în baza art. 2 raportat la art. 18 din legea contenciosului administrativ prin admiterea acțiunii și anularea în parte a Dispoziției privind măsurile obligatorii nr. XXXX/14.05.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. XXXX precum și a Deciziei de impunere nr. XXXX/14.05.2008 emisă de pârâtă, a Deciziilor nr. XXXX/30.07.2008 - emisă de D.G.F.P. XXXX și a Deciziei nr. XXXX/12.08.2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv a obligat pârâta la restituirea sumei de XXXX lei reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilită prin titlul de creanță contestat.

În conformitate cu prevederile art. 274 Cod procedură civilă instanța a admis cererea reclamantei de obligare a pârâtei la plata cheltuielilor de judecată în sumă totală de XXXX lei reprezentând onorariu de avocat conform decontului aprobat (fila 199 dosar fond), taxa de timbru 39 lei și timbru judiciar 0,30 lei.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs în termen legal pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX solicitând admiterea recursului, modificarea

sentinței atacate în sensul respingerii acțiunii ca fiind netemeinică și nelegală și exonerarea de la plata cheltuielilor de judecată.

Pârâta a invocat excepția de tardivitate cu privire la capătul de cerere privind anularea Deciziei nr. XXXX/12.08.2008 emisă de A.I.F. XXXX arătând că, la data de 24.03.2009 reclamanta a făcut o precizare la acțiune prin care a solicitat anularea Deciziei nr. XXXX/12.08.2008 emisă de A.I.F. XXXX. Se mai arată că deși a invocat în apărare în prima instanță tardivitatea, instanța nu s-a pronunțat asupra acesteia.

Decizia nr. XXXX/12.08.2008 emisă de A.I.F. XXXX a fost comunicată societății la data de 13.08.2008, iar precizarea la acțiune formulată de reclamantă împotriva acestui act administrativ a fost depusă la data de 24.03.2009, fiind tardiv introdusă.

Art. 11 alin. 5 din Legea nr. 554/2004 prevede că: „(5) Termenul prevăzut la alin. (1) este termen de prescripție...”

Mai mult art. 12 din Legea contenciosului administrativ arată care sunt documentele necesare pe care reclamantul are obligația să le anexeze cererii sale.

O altă critică adusă este aceea că instanța de fond nu a ținut deloc de apărările formulate de către pârâtă, considerând această precizare de acțiune ca fiind formulată în termen, fiind întrunite dispozițiile art. 11 din legea contenciosului administrativ. Mai mult arată că decizia de respingere a contestației cu privire la acest capăt de cerere nu poate produce nici un efect juridic.

În acest sens prin Decizia nr. XXXX/12.08.2008, A.I.F. din cadrul D.G.F.P. XXXX s-a investit și a soluționat cererea cu privire la acest capăt de cerere, prin care a fost respinsă contestația reclamantei. Decizia astfel emisă putea fi atacată în termen de 6 luni de la comunicarea ei la Tribunalul XXXX, mențiune care a fost inserată în decizie.

Chiar dacă în acțiunea principală reclamanta solicită și anularea punctului 1 din Dispoziția de măsuri obligatorii nr. XXXX/14.05.2008 emisă de A.I.F. din cadrul D.G.F.P. XXXX la data de 29.01.2009, aceasta nu a solicitat expres și anularea Deciziei nr. XXXX/12.08.2008, decât la data de 24.03.2009, cu depășirea termenului legal prevăzut imperativ de art. 11 din Legea nr. 554/2004.

Se arată că reclamanta intimată în perioada septembrie 2005 - decembrie 2007, a efectuat plăți în sumă totală de XXXX lei, constând în remunerații lunare acordate asociaților/acționarilor pentru participarea la ședințele adunărilor generale. Acordarea remunerațiilor și modul de calcul al acestora, au fost hotărâte de asociați/acționari prin hotărâri unilaterale, anexe ale actului constitutiv al societății.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatelor financiar-contabile pe anii 2005, 2006 și 2007, considerând ca suma de XXXX lei nu este deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

Prin Decizia de impunere nr. XXXX/14.05.2008 s-a stabilit în sarcina societății o obligație suplimentară de XXXX lei reprezentând impozit pe profit, rezultat din recalculare.

În considerarea dispozițiilor art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și din prevederile care reglementează constituirea, organizarea și funcționarea societăților comerciale, rezultă că, nu există prevederi referitoare la posibilitatea remunerării acționarilor sau reprezentanților acestora, pentru participarea la ședințele adunărilor generale ale asociațiilor/acționarilor, nici în situațiile speciale în care statul sau comunitățile locale au participări majoritare. În consecință, în considerarea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* se constată că remunerarea asociațiilor/acționarilor pentru participările la ședințele adunărilor generale, este hotărârea unilaterală a asociatului/acționarului majoritar - Consiliul Local XXXX, în cuprinsul actului normativ care reglementează modul de determinare al profitului impozabil, respectiv Codul fiscal, neregăsindu-se cheltuielile privind remunerarea asociațiilor/acționarilor în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea profitului impozabil, rezultând cu puterea evidenței că aceste plăți intră în categoria "alte cheltuieli în favoarea acestora"(participanților) definite la punctul 43, litera d) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

Organul de inspecție a consemnat complet și corect starea de fapt referitoare la deductibilitatea cheltuielilor efectuate de societate cu remunerarea asociațiilor/acționarilor pentru participările la ședințele adunărilor generale, iar critica adusă de instanța de fond referitoare la analogia făcută de către pârâtă prin trimiterea la dispozițiile legale incidente în cazul plății dividendelor, nu are

suport legal, deoarece organul de inspecție a subliniat în mod corect, că dividendul este singura plată reglementată legal, în favoarea participanților.

Referitor la argumentarea instanței de fond cu privire la Actul adițional la contractul constitutiv al societății nr.xxxx/27.02.2005 și actul nr. xxxx/15.05.2007,

acestea sunt consemnate în Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacată, nemaifiind necesară relatarea expresă a acestuia în apărarea formulată.

Organul de control a constatat că sumele acordate acționarilor nu au ca bază legală, deoarece renumerația care poate fi acordată acționarilor este dividendul, nu cota parte din salariul directorului.

Aceeași idee este împărtășită și în răspunsul dat de expertul contabil desemnat în cauză pentru efectuarea expertizei, care în răspunsul la obiecțiunile formulate de pârâtă a afirmat că „din cuprinsul legii societăților comerciale (...) nu se fac referiri referitoare la remunerarea acționarilor pentru participarea la ședințele generale ale acționarilor”.

Pârâta consideră că suma de 2.500 lei onorariu expert și 39,30 lei taxe de timbru, acordată cu titlu de cheltuieli de judecată, este nepotrivit de mare raportat la complexitatea cauzei și la obiectul ei și în consecință solicităm reducerea cuantumului acestor cheltuieli.

În ceea ce privește acordarea cheltuielilor de judecată considerăm că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.274 alin.1 Cod procedură civilă.

Conform acestor prevederi, partea care a pierdut procesul poate fi obligată să suporte cheltuielile ocazionate de proces, însă prin aceasta trebuie ca partea care a pierdut procesul să se afle în culpă procesuală sau, prin atitudinea sa în cursul procesului, să fi determinat aceste cheltuieli.

De asemenea, nici aspecte privind reaua credință sau exercitarea abuzivă a drepturilor procesuale nu pot fi reținute în sarcina recurente pentru a putea fi obligată la plata cheltuielilor de judecată.

Analizând hotărârea recurată prin prisma motivelor de recurs, a probelor administrate și a dispozițiilor legale incidente inclusiv art.304¹ Cod procedură civilă, Curtea reține că recursul este întemeiat după cum urmează:

Prin acțiunea introductivă, reclamanta S.C. „XXXX” S.R.L. XXXX a solicitat anularea parțială a deciziei de impunere nr. XXXX/14.05.2008 pentru suma de XXXX lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, anularea pct. 1 din dispoziția privind măsurile obligatorii nr.XXXX/14.05.2008 precum și anularea deciziei nr.XXXX/30.07.2008 emisă de Serviciul de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice XXXX.

Prin decizia nr.XXXX/30.07.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX în soluționarea contestației formulate de reclamantă s-a procedat la respingerea contestației în privința deciziei de impunere nr. XXXX/14.05.2008 și la declinarea competenței de soluționare a contestației referitoare la anularea Dispoziției de măsurii obligatorii nr. XXXX/14.05.2008 în favoarea Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice XXXX. Aceasta din urmă a emis Decizia nr.XXXX/12.08.2008 prin care s-a respins contestația astfel formulată.

La termenul de judecată din 24.03.2009 reclamanta și-a precizat acțiunea în sensul că a solicitat și anularea deciziei nr.XXXX/12.08.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX - Activitatea de Inspecție Fiscală, petit față de care recurenta pârâtă a invocat tardivitatea formulării prin raportare la prevederile art.11 din Legea nr. 554/2004 în condițiile în care decizia a fost comunicată societății la 13.08.2008 conform confirmării de primire anexată iar acțiunea în contencios administrativ împotriva acestei decizii a fost formulată la 24.03.2009.

Prima instanță a respins excepția astfel invocată apreciind că obiectul cauzei îl reprezintă anularea deciziei de impunere nr. XXXX/14.05.2008 și a deciziei nr.XXXX/30.07.2008 iar reclamanta a formulat în termen legal cererea pentru anularea titlului de creanță fiscală și a dispoziției privind măsurile obligatorii nr.XXXX/14.05.2008 acestea fiind actele administrativ fiscale de natură a produce efecte juridice.

Curtea reținerea prin decizia de impunere nr. XXXX/14.05.2008 s-a stabilit de către Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX în sarcina reclamantei impozit pe profit suplimentar în cuantum de XXXX- lei întrucât s-a majorat baza impozabilă în condițiile în care s-au reținut ca fiind nelegale plățile în sumă totală de XXXX lei constând în remuneratii lunare acordate acționarilor pentru participarea la ședințele AGA. Prin dispoziția obligatorie nr.XXXX/14.05.2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX s-a impus societății

reclamante obligația de a lua măsuri pentru recuperarea sumei de XXXXlei acordată acționarilor fără temei legal. Ambele acte administrative au avut la bază raportul de inspecție fiscală nr.3130/14.05.2008 în care s-a constatat că în perioada septembrie 2005 - decembrie 2007 au fost efectuate plăți nelegale în sumă de XXXXlei constând în remunerații lunare acordate acționarilor pentru participarea la ședințele AGA. Decizia de impunere nr. XXXX/14.05.2008 stabilește în sarcina reclamantei o obligație de a da, de a plăti impozitul pe profit suplimentar de XXXX lei iar dispoziția obligatorie nr.XXXX/14.05.2008 stabilește în sarcina reclamantei o obligație de a face, respectiv de a lua măsuri pentru recuperarea plăților efectuate necuvenit acționarilor.

Ambele acte administrative fiscale au fost atacate în procedura administrativă prealabilă reglementată de art.205 alin.1 din O.G. nr.92/2003, în vechea numerotare, care prevede faptul că, împotriva titlului de creanță, decizia de impunere nr. XXXX/2008, precum și împotriva altor acte administrative fiscale (dispoziția obligatorie nr.XXXX/2008) se poate formula contestație potrivit legii. Contestația formulată împotriva deciziei de impunere a fost soluționată prin decizia nr.XXXX/30.07.2008 iar cea împotriva dispoziției nr.XXXX/2008 prin decizia nr.XXXX/12.08.2008, decizii ce fac ulterior obiectul controlului instanțelor de contencios administrativ conform art.218 alin.2 din O.G. nr.92/2003. Din această perspectivă, Curtea reține că în măsura în care reclamanta era nemulțumită de măsura obligatorie dispusă prin dispoziția nr.XXXX/2008 avea obligația de a o contesta împreună cu decizia de soluționare a contestației, în fața instanțelor competente în termenul prevăzut de art.11 alin.1 lit. a) din Legea nr.554/2004 respectiv în termen de 6 luni de la data comunicării deciziilor emise în soluționarea contestațiilor, Curtea constatând că același regim juridic se aplică atât deciziei nr.XXXX/30.07.2008 cât și deciziei nr.XXXX/12.08.2008.

Decizia nr.XXXX/12.08.2008 a fost comunicată reclamantei cu confirmare de primire la 13.08.2008, recipisa de confirmare purtând ștampila societății și semnătura olografă a contabilului societății, astfel încât Curtea reține că de la această dată curge termenul de 6 luni prevăzut de art.11 alin.1 lit. a) din Legea nr.554/2004 pentru contestarea deciziei, termen care s-a împlinit în speță la 13.02.2009 iar precizarea de acțiune prin care reclamanta a contestat această decizie a fost formulată la 24.03.2009 deci după expirarea termenului de prescripție astfel calculat.

Curtea nu poate reține susținerile reclamantei pe acest aspect potrivit cărora obiectul acțiunii în contencios administrativ îl constituie conform art8 alin.1 din Legea nr.554/2004 doar actul administrativ fiscal producător de efecte juridice respectiv dispoziția obligatorie nr.XXXX/14.05.2008 întrucât dispozițiile Codului de procedură fiscală direct aplicabile în speță stabilesc la art.218 alin.2 faptul că deciziile pronunțate în soluționarea contestațiilor pot fi atacate la instanțele de contencios administrativ competente în condițiile legii, aceasta fiind o trimitere expresă la dispozițiile Legii contenciosului administrativ și la termenele aplicabile. Accesul la calea controlului de legalitate exercitat de instanță este condiționat în cazul actelor administrativ fiscale de parcurgerea procedurii reglementate de Titlul IX din O.G. nr.92/2003 care echivalează procedurii prealabile obligatorii prevăzută de art.7 alin.1 din Legea nr.554/2004.

Rezultă deci, că decizia nr.XXXX/12.08.2008 face obiect al acțiunii în contencios administrativ în aceeași măsură ca și decizia nr.XXXX/30.07.2008 dispozițiile art. 11 din lege fiind direct aplicabile.

Pentru aceste considerente de fapt și de drept Curtea reține întemeiată excepția invocată de recurentă privind prescripția acțiunii având ca obiect anularea deciziei nr.XXXX/12.08.2008 comunicată la 13.08.2008, acțiunea reclamantei precizată în acest sens urmând a fi respinsă ca atare.

Curtea mai reține că nici soluționarea excepției în sensul considerentelor reclamantei și ale primei instanțe nu ar fi fost însă de natură a conduce la o soluție favorabilă reclamantei întrucât menținerea deciziei de impunere nr. XXXX/2008 și a deciziei de soluționare a contestației va avea drept efect obligarea reclamantei la plata impozitului pe profit suplimentar generat de majorarea bazei impozabile cu consecințe directe și asupra obligației reclamantei de a proceda la recuperarea sumelor achitate către acționari pentru readucerea în patrimoniul societății a sumelor plătite nelegal și care astfel au micșorat nepermis baza impozabilă.

Pe fondul cauzei Curtea reține că problema de drept dedusă judecării vizează faptul de a stabili dacă plățile realizate de societatea reclamantă către acționari drept indemnizație pentru participarea la ședințele AGA sunt legale sau nu.

Societatea reclamantă susține că aceste plăți nu sunt interzise de prevederile Legii nr.31/1990 republicată, iar în speță nu sunt aplicabile prevederile art.67 din Legea nr.31/1990 care se referă exclusiv la situația participării acționarilor la distribuirea profitului, fiind altă situație decât cea analizată în cauză. Societatea reclamantă a decis ca acționarii să fie remunerați pentru participarea la ședințele adunării generale deoarece o asemenea activitate a depășit limitele unei exercitări normale a acestei calități, practic, adunarea generală funcționând ca un Consiliu de supraveghere, respectiv ca un organ de decizie și control permanent.

Curtea observă că, așa cum rezultă din cuprinsul procesului verbal de control financiar nr.3130/14.05.2008 în perioada septembrie 2005 - decembrie 2007 societatea a efectuat plăți în sumă de XXXX lei constând în remunerații lunare acordate acționarilor pentru participarea la ședințele AGA. Remunerația acționarilor a fost stabilită prin actul adițional la actul constitutiv al S.C. „XXXX” S.R.L. XXXX aprobat de AGA prin Hotărârea nr.2/27.02.2005 pentru perioada septembrie 2005 - aprilie 2007 iar pentru perioada mai 2007 - decembrie 2007 remunerația a fost stabilită de actul adițional la actul constitutiv al S.C. „XXXX” S.R.L. XXXX.

Organele fiscale au stabilit că aceste plăți sunt nelegale întrucât singura plată ce se cuvine fiecărui acționar o constituie dividendul iar nu cota parte din salariul directorului.

Cheltuielile efectuate de societate cu aceste plăți au fost considerate cheltuieli nedeductibile de la determinarea profitului impozabil conform art.21 alin. 4 lit. c) Cod fiscal conform cărora nu sunt deductibile cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru

bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii.

Normele metodologice cuprinse în H.G. nr.44/2004 cu referire la art.21 alin.4 lit. c) precizează la pct.43 faptul că sunt considerate cheltuieli în favoarea participanților: a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora; b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora; c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora; d) cheltuielile reprezentând diferența dintre prețul de piață și prețul de cumpărare preferențial, în cazul tranzacțiilor cu acțiuni efectuate în cadrul sistemului stock options plan, precum și cheltuielile cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii acordate salariaților; e) alte cheltuieli în favoarea acestora; f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

Curtea reține că într-adevăr plățile remuneratorii pentru participarea la ședințele AGA nu au legătură cu dreptul acționarilor la plata dividendelor ca și cotă parte din profit conform art.67 din legea nr.31/1990 în varianta în vigoare la data efectuării controlului fiscal (14.05.2008) dar nici organele fiscale nu au făcut afirmații în acest sens ci au apreciat că dividendele reprezintă singura formă de plată de care beneficiază acționarii în cadrul societăților pe acțiuni.

Această susținere este împărtășită și de către instanța de recurs întrucât, chiar dacă plata pentru participarea la ședințele AGA nu constituie dividend conform art.67 din Legea nr.31/1990 ea reprezintă pentru societate o cheltuială făcută în favoarea acționarilor participanți și urmează a se stabili dacă este deductibilă de la calculul profitului impozabil conform art.21 alin.4 Cod fiscal.

Curtea reține astfel că reclamanta a justificat plata indemnizațiilor acordate acționarilor pentru participarea la ședințele adunării generale pe considerentul că aceasta a acționat ca și un Consiliu de supraveghere, organ de decizie și control permanent iar o asemenea activitate depășește limitele unei exercitări normale a calității de acționar.

O asemenea susținere nu poate constitui o bază legală pentru indemnizația acordată acționarilor întrucât potrivit Legii nr.31/1990 adunarea generală este organul de deliberare și de decizie al societății, formată din totalitatea acționarilor. Potrivit legii, adunarea generală exprimă voința socială care decide în toate problemele esențiale ale activității societății și apare astfel ca organul suprem de conducere a societății. Participarea acționarilor la ședințele adunării generale reprezintă în drept și o obligație reglementată de Legea nr.31/1990, acționarii putând participa și vota în adunarea generală personal sau prin reprezentant conform art.125 din Legea nr.31/1990. rezultă așadar că doar pentru exercitarea unui drept recunoscut de lege acționarilor și anume acela de a participa la adunarea generală ca organ de deliberare a societății în care se formează voința socială, aceștia nu pot fi îndreptățiți la plata unei indemnizații de 25 % din salariul directorului nici chiar pe considerentul unei activități laborioase depuse în acest sens.

Acționarii pot avea calitatea de membri ai Consiliului de administrare, directoratului sau consiliului de supraveghere așa cum rezultă implicit din cuprinsul art.126 alin.1 din Legea nr.31/1990 iar exclusiv în această calitate pot fi remunerați conform art.153¹⁸ din Legea nr.31/1990, această remunerație fiind stabilită prin actul constitutiv sau hotărâre a adunării generale a acționarilor. În speță însă, remunerarea imputată societății reclamante nu a vizat activitatea acționarilor din cadrul Consiliului de administrație sau a consiliului de supraveghere ci pe cea desfășurată în cadrul adunării generale, activitate ce nu reprezintă o obligație suplimentară ce se impune a fi remunerată ci reprezintă însăși esența modului de manifestare a voinței acționarilor care împreună formează voinței societății exprimată prin adunarea generală.

Pentru aceste considerente Curtea apreciază că în speță nu sunt incidente dispozițiile art.153¹⁸ alin.1 - 3 din Legea nr.31/1990 și câtă vreme nu este vorba despre remunerația sau alte avantaje acordate membrilor consiliului de administrație sau ai consiliului de supraveghere, orice plată făcută acționarilor pentru participarea la ședințele adunării generale apare ca reprezentând o cheltuială realizată în favoarea acționarilor participanți în sensul prevăzut de art.21 alin.4 lit. e) Cod fiscal coroborat cu pct.43 din Normele metodologice de aplicare a acestor dispoziții iar în consecință aceste cheltuieli nu sunt deductibile de la calculul profitului impozabil cum în mod corect au stabilit organele fiscale.

Soluția pronunțată de prima instanță care a admis în integralitate acțiunea reclamantei apare ca fiind dată cu aplicarea și interpretarea greșită a legii astfel încât fiind în prezența motivului de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă și văzând și dispozițiile art.312 alin.1 și 3 Cod procedură civilă, Curtea va admite recursul declarat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX și va modifica în tot sentința recurată în sensul respingerii acțiunii reclamantei.

Față de dispozițiile art.274 și următoarele Cod procedură civilă nu vor fi acordate reclamantei nici cheltuielile de judecată solicitate aceasta fiind în culpă procesuală cu atât mai mult cu cât expertiza contabilă efectuată în cauză nu era relevantă și concludentă întrucât speța de față presupunea exclusiv interpretarea dispozițiilor legale cuprinse la art.21 Cod fiscal cu raportare la prevederile legii nr.31/1990, atribut ce aparține exclusiv instanței iar nu expertului contabil a cărui sarcină se limitează la constatarea faptică a unor operațiuni contabile.

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

Admite recursul declarat de recurenta Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX împotriva sentinței civile nr. XXXX/27.01.2010 pronunțată de Tribunalul XXXX în dosar nr.XXXX/2009 în contradictoriu cu intimata S.C. XXXX" S.R.L. XXXX.

Modifica în tot sentința recurată în sensul că respinge acțiunea formulată de reclamanta S.C. XXXX S.R.L. XXXX în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice XXXX.