

ROMÂNIA

CURTEA DE APEL P
SECȚIA COMERCIALĂ ȘI DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV
DOSAR NR. /2006 DECIZIE NR. /R/C

Sedința publică din 2006

Curtea compusă din:

Președinte: (președinte secție)

Judecător :

Judecător :

Grefier :

S-a luat în examinare, pentru soluționare, recursul declarat de pârâta DGFP cu sediul în P. Vâlcea, str. nr.17, jud. Argeș împotriva sentinței nr. /CAF din 2006, pronunțată de Tribunalul Vâlcea-Secția contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr. CAF/2005.

La apelul nominal făcut în ședința publică au răspuns recurenta prin consilier juridic Constantin Tănăsie și intimata-reclamantă S.C. prin avocat

Procedura legal îndeplinită.

Recursul scutit de plata taxei judiciare de timbru.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, după care :

Apărătorul intimat depune la dosar întâmpinare, instanța calificând-o ca și concluzii scrite, față de momentul prezentării acestora.

Părțile, având pe rând cuvântul, arată că nu mai au alte cereri de formulat.

Constatându-se recursul în stare de judecată s-a acordat cuvântul asupra acestuia.

Reprezentantul recurentei solicită admiterea recursului și schimbarea în parte a sentinței pentru motivele arătate în scris.

Apărătorul intimat solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței ca legală și temeinică, precizând că factura de stornare a fost întocmită corect și legal, iar impozitul pe dividende a fost de asemenea corect calculat. Solicită obligarea recurentei la plata cheltuielilor de judecată.

CURTEA:

Asupra recursului de față;

Constată că, prin acțiunea înregistrată la nr. ... din ... 08.2005, reclamanta SC ... SA, în contradicție cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice ..., a cerut anularea deciziei nr. .../13.07.2005 și a tuturor actelor fiscale pe care aceasta le-a menținut prin decizia atacată, precum și obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată ce se vor efectua cu acest proces.

În motivarea acțiunii, reclamanta a învederat în principal că anul fiscal a calculat eronat impozitul pe profit întrucât a majorat cheltuielile excepționale și nedeductibile fiscal cu suma de ... lei care trebuia inclusă în categoria cheltuielilor deductibile, deoarece acestea se referă la amortizarea unui teren care, conform legii, nu este supus amortizării.

Potrivit art.22 alin.2 din ordinul nr.217/1999, în cazul tranzacției de vânzare mai mic decât cel de achiziție, diferența rămasă neacoperită include pe cheltuieli nedeductibile doar în cazul tranzacțiilor dintre persoane fizice sau dintre aceștia și o persoană fizică, ori o entitate fără personalitate juridică ce participă la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil, valoarea ce va fi recunoscută de autoritatea fiscală fiind cea de plată a tranzacțiilor.

Calculul eronat al impozitului pe profit s-a datorat și faptului că anul fiscal a diminuat veniturile societății cu suma de ... lei, întrucât nelegal, nu a luat în considerare factura de ștornare nr. .../31.12.2003 emisă de reclamantă pentru PCC ... SA pentru suma de ... lei, venituri pe care reclamanta nu le-a realizat efectiv.

În motivarea refuzului de a lua în considerare această factură de ștornare, organul fiscal a susținut că acest înscris s-a transmis prin poștă, nu este stampilată de furnizor și prin introducerea acțiunii în justiție s-a demonstrat că nu a existat intenția reclamantei de a renunța la creanță. Ca urmare, factura de ștornare nu reprezintă document justificativ întrucât nu a fost recunoscută de PPC Sterom.

A susținut reclamanta că factura de ștornare s-a emis în temeiul art. 30 și 31 din Legea nr.345/2002, având în vedere că prin factura nr. .../14.09.2003, s-a facturat eronat suma de ... lei, reprezentând dobândă legală și inflație. Eroarea s-a constatat ulterior prin erorile de calcul și constă în aceea că această sumă nu era determinată pe baza termenului contract sau a unei sentințe judecătorești, nefiind o creanță certă. Că valoarea sumei daunelor interese urma a fi stabilit de către instanța de judecată prin o sentință definitivă, având în vedere litigiul care exista pe rol între cele două societăți și care viza acest aspect.

Cu privire la calculul TVA, organul de control a susținut că TVA a fost majorată cu suma de ... lei, reprezentând TVA aferentă sumei de ... lei, întrucât prin decizia nr. .../14.09.2003 emisă de reclamantă AC PCC ... SA

Câmpina pentru suma de 1.512.1 lei, întrucât organul de control nu a luat în considerare factura de ștornare a acestei facturi pe care o consideră că nu este document justificativ.

A mai susținut reclamanta că factura de ștornare pe care a emis-o către Sterom Câmpina a fost dată în aceleași condiții cu prima factură, iar această societate a refuzat să o semneze întrucât numai prima o avantaja.

Primind factura, agentul economic avea obligația să o înregistreze în evidența contabilă sau să comunice refuzul la plată către emitent, ori în cauză, societatea a primit factura pe care nu a refuzat-o la plată. Ca atare, ea se află evidențiată în contabilitatea sa.

Cu privire la calculul impozitului pe dividende, reclamanta a contestat atât stabilirea corectă a sumei ce putea fi repartizată ca dividende, cât și cota de impozitare a acestora.

Referitor la primul aspect, organul de control a apreciat că suma ce putea fi repartizată cu titlu de dividende la sfârșitul anului 2001 este de 1.512.1 lei, în loc de 12.507.160 lei. Pentru a ajunge la această sumă, pârâta a scăzut din profitul impozabil aferent anului 1999 pierderea realizată în anul 2000 și astfel a rezultat profitul recalculat în valoare de 10.004.804.995 lei. Această modalitate de calcul contravine O.G.nr.70/1994 și H.G. nr.402/2000 prin faptul că s-a recuperat pierderea din profitul anilor ulteriori.

Pârâta a luat strict soldul contului 107 „rezultat reportat” fără să facă o analiză analitică a lui, deși a avut la dispoziție toate actele contabile ale societății.

În concluzie, profitul impozabil aferent anului 1999 în valoare de 1.512.1 lei stabilit de societate și repartizat de AGA ca dividende este cel corect și nu cel impus forțat și nelegal de către pârâtă.

Cât privește cota de impozitare a dividendelor, reclamanta a susținut că impozitul pe dividende a fost calculat greșit de către organul fiscal prin aplicarea cotei de impozitare de 10%, în loc de cea de 5% așa cum prevede art.36 din O.G. nr.73/1999 pentru veniturile sub formă de dividende distribuite persoanelor fizice.

A precizat reclamanta că are un capital social de 4 miliarde lei divizat într-un număr de 4 mii acțiuni la purtător cu o valoare de 1.000.000 lei fiecare, purtând seria AB și fiind numerotate de la 0001 la 4000, acțiuni ce pot fi transmise între acționari prin traducțiune directă.

Nu există nici o obligație asumată de către acționarii societății de a da socoteală de modul sau momentul înstrăinării acțiunilor la purtător, sau de a înregistra la ORC transferul efectuat. Ca atare, ORC nu are competență de a furniza date care vizează tranzacții cu acțiuni la purtător conform art.99 din legea nr.31/1990.

Tabelul nominal cu persoanele fizice cărora li s-au distribuit dividende a fost pus la dispoziția organului de control, dar acesta l-a ignorat în totalitate.

În concluzie, s-a solicitat instanței să rețină că procentul de impozitare a venitului din dividende este de 5% aplicabil persoanelor fizice, dat fiind faptul că nu au existat acționari persoane juridice îndreptățiți să le încaseze.

Reclamanta a contestat și perioada pentru care s-au calculat accesoriile la debitele principale întrucât la data de 30.09.2002 s-a deschis procedura judiciară a reorganizării și falimentului prevăzute de Legea nr.64/1995 (sentința nr.1000/C/2002 pronunțată de Tribunalul ...), iar organul de control a calculat obligațiile accesorii până la data intrării în faliment (30.09.2003) cu încălcarea prevederilor art.37 din Legea nr.64/1995.

În susținerea acțiunii, reclamanta a depus la dosar înscrisuri (filele 19 - 72).

Acțiunea este scutită de plata taxei judiciare de timbru conform art.58 din Legea nr.64/1995, republicată.

Pârâta a depus la dosar întâmpinare prin care a cerut respingerea acțiunii ca nefondată, motivat în esență pe argumentele ce urmează:

Referitor la sursa impozitului pe profit, suma de 1.195.000 lei a fost considerată de organul de control ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit întrucât pentru suma totală de 1.195.000 lei la care terenul și hala au fost achiziționate, reclamanta a constituit cheltuieli cu amortizarea numai pentru hală în valoare de 300.000 lei.

În condițiile în care cele două imobile s-au vândut cu suma de 1.195.000 lei a rezultat o diferență neacoperită de 895.000 lei. Pentru a fi cheltuială să fie deductibilă la calculul impozitului pe profit, trebuie să se găsească în prețul produsului vândut și să fie recuperată din venituri conform art.4 alin.1 și 2 din OG nr.70/1994, modificată și completată, precum și Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994.

Pentru suma de 895.000 lei cu care s-au majorat veniturile declarate, s-a susținut că în condițiile în care reclamanta a intrat în procedura falimentului la data de 30.09.2003, lichidatorul desemnat a întocmit factura de ștornare nr.20031/22.12.2003 prin care s-a ștornat factura nr.20031/11.09.2003 pentru suma totală de 1.195.000 lei din care suma de 895.000 lei. Această factură cuprinde mențiunea la rubrica „semnatura de primire” - prin poștă, iar la rubrica privind „expediția” - semnata de lichidatorul.

Factura de ștornare nu a fost primită de SC PCC astfel că, în conformitate cu prevederile HG nr.859/2002, Legea nr.99/1991, republicată, și Normele metodologice de utilizare a formularelor aprobate prin OMF nr.425/1998, organul de control a apreciat

MS

corect că această factură nu a dobândit calitatea de document justificativ și, ca atare, nu reprezintă un document legal de înregistrare în contabilitate.

Ștornarea este o metodă de corectare a unor erori în contabilitate, sau se utilizează în cazul unor înregistrări cu caracter provizoriu.

Atâta timp cât lichidatorul nu poate face dovada transmiterii prin poștă a facturii de ștornare și având în vedere că la data de 29.04.2004 s-a formulat cererea de chemare în judecată a SC PCC, a, nu se justifică operațiunea de ștornare.

Cu privire la sursa TVA pentru suma de 200.274,53 lei care provine din operațiunea efectuată de către lichidatorul desemnat, prin întocmirea facturii de ștornare nr. 1/2003, se impun aceleași considerente ca în cazul sursei impozit pe profit, iar în ceea ce privește TVA în valoare de lei, nici în cadrul soluționării contestației pe cale administrativă și nici în acțiune nu se aduc argumente de către reclamantă în favoarea unor concluzii de reanalizare a sumei.

Referitor la sursa impozit pe dividende, reclamanta a înregistrat în anul 1999 un profit de 30.47.915,72 lei.

În luna aprilie 2002 în creditul contului 457 și „dividende de plată” a înregistrat profitul de mai sus, iar în debit plata dividendelor în sumă de 3.000 lei.

În aceste condiții, reclamanta a calculat și înregistrat impozit pe dividende în cotă de 5%, rezultând ca impozit pe dividende suma de 1.500 lei.

Organul de control a constatat că impozitarea cu 5% este incorectă deoarece în structura acționariatului se află SC [] S.R.L. conform adresei ORC [] iar conform adresei ORC [] la nr. ORC []/j12/848/1991 figurează în fapt o altă societate comercială și anume, SC [] S.R.L. care și-a încetat activitatea în anul 2000.

Deși i s-a solicitat registrul acționarilor și procesul verbal de depunere a acțiunilor întocmit de cenzori, lichidatorul nu a prezentat aceste acte.

În consecință, suma ce putea fi repartizată acționarilor este de 4. lei și care reprezintă soldul creditor al contului 107 „rezultat reportat” la 31.12.2001, la care se adaugă profitul anului 2001 în sumă de 2.302 lei.

Cât privesc accesoriile, pârâta susține că au fost corect calculate având în vedere prevederile legale aplicabile la acel moment, respectiv dispozițiile art.92 alin.7 din Legea nr.64/1995 republicată, precum și cele cuprinse în art.12 și 14 alin.1 din OG nr.61/2002, coroborate cu dispozițiile art.114 și 115 din OG nr.92/2003.

La cererea părților, instanța a admis efectuarea în cauză a unei expertize contabile a cărei obiective au fost stabilite în ședința publică din 8.11.2005.

Prin sentința nr. .../C/CAF/13.06.2006, Tribunalul ... secția contencios administrativ și fiscal a admis în parte acțiunea și a anulat dispozițiile cuprinse în decizia nr. ... 2005, decizia de impunere nr. .../3.05.2005 referitoare la obligarea reclamantei la plata sumelor de ... RON - reprezentând impozit pe profit; ... RON - TVA, ... RON - dobânzi și ... RON - penalități de întârziere aferente TVA, ... RON impozit pe veniturile din dividende; ... RON dobânzi; ... RON - penalități de întârziere.

Au fost menținute celelalte dispoziții ale celor două acte administrativ - fiscale.

S-a reținut că reclamanta are următoarele obligații față de bugetul statului : ... RON - dobânzi; ... RON - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit; ... RON - reprezentând TVA; ... RON dobânzi și ... RON penalități de întârziere aferente TVA; ... RON - impozit pe veniturile din dividende; ... RON - dobânzi și ... RON penalități de întârziere aferente acestor obligații bugetare.

În esență, în motivarea hotărârii se arată că: referitor la construcția (hală) au fost respectate prevederile art.117 din Legea nr.15/1994 R privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, reclamanta recuperând integral, prin vânzare, valoarea rămasă neamortizată a acestui mijloc fix.

Cât privește terenul în suprafață de 5500 mp acesta a fost înregistrat în evidența contabilă a reclamantei la valoarea de ... lei și s-a vândut conform raportului de evaluare la suma de ... lei, înregistrându-se o diferență nefavorabilă de ... lei.

Terenurile nefiind însă mijloace fixe, ci active corporale nefiind supuse amortizării rezultă fără tăgadă că nu le sunt aplicabile prevederile art.17 din Legea nr.15/1994, ci dispozițiile OUG nr.217/1999 de modificare a OG nr.70/1994, privind impozitul pe profit, care la art.22 prevăd că la estimarea valorii de piață a tranzacțiilor se utilizează trei metode (a comparării prețurilor, metoda cost - plus sau cea a prețului de revânzare.

Dacă aplicarea acestor metode nu este posibilă, iar prețul de vânzare este mai mic decât cel de achiziție, partea neacoperită de venituri este o cheltuială nedeductibilă.

Pentru aceste considerente, instanța de fond a reținut punctul de vedere, exprimat atât de pârâtă cât și de expertul desemnat în sensul că suma de ... ROL reprezintă diferența dintre valoarea înregistrată în evidența contabilă a terenului vândut și prețul obținut prin vânzare reprezentând o cheltuială nedeductibilă la calcularea impozitului pe profit.

Referitor la suma de 1.170.253 lei cu care organul de control a majorat veniturile reclamantei, din verificarea efectuată de expertul numit la cei doi agenți economici a reieșit că prin emiterea facturii inițiale și apoi a celei de ștornare nu s-au înregistrat efecte economice la cele două societăți comerciale SC S... SA nu a achitat reclamantei suma de 1.170.253 ROL, iar reclamanta nu a încasat această sumă.

Referitor la TVA în valoare de 117.025,3 ROL aferentă facturii nr. 1710253/14.09.2003 emisă de SC S... SA, această sumă a fost calculată de către organul de control, deși reclamanta nu a primit suma aferentă căreia s-a calculat această TVA.

În ce privește impozitul pe dividende în sumă de 58.512,66 ROL, în anul 1999 reclamanta a înregistrat un profit, nerepartizat în sumă de 585.126 ROL.

Urmare a hotărârii AGA din data de 18.04.2002, reclamanta a înregistrat în evidența contabilă, în luna aprilie 2002, ca dividende de plată, suma de 117.025,32 lei și a calculat și înregistrat un impozit pe dividende în valoare de 58.512,66 ROL, prin aplicarea cotei de 5% asupra acestei sume.

Cât privește raportul de acțiune care se referă la data până la care se calculează obligațiile accesorii, instanța reține că obiectul cauzei îl constituie obligațiile bugetare principale ce trebuiau constituite și virate la bugetul statului în intervalul 1 ianuarie 2002 - 30 septembrie 2004, perioadă în care erau aplicabile dispozițiile art.37 din Legea nr.64/1995, potrivit cărora orice dobândă sau cheltuială nu va putea fi adăugată creanțelor cu data deschiderii procedurii de reorganizare judiciară.

Astfel obligațiile bugetare accesorii trebuiau calculate până la data de 30.09.2002, când s-a deschis procedura de reorganizare judiciară și a alimentului față de reclamant.

Împotriva sentinței, în termen legal a formulat recurs intimata DGFP a județului Vâlcea, criticând-o pentru următoarele:

- la data de 02.12.2003, reclamanta prin lichidator a întocmit factura nr. 1710253/14.09.2003 prin care a ștornat factura nr. 1710253 întocmită inițial, factură primită de SC S... SA, care însă nu a fost plătită. Nu s-au respectat prevederile Legii nr.82/1991 privind înregistrarea unei operațiuni la momentul efectuării ei, iar documentul astfel întocmit nu îndeplinea condițiile de document justificativ pentru a fi înregistrat în contabilitatea operatorului economic.

- cu privire la impozitul pe dividende, intimata DGFP Vâlcea a solicitat date cu privire la SC S... SA SRL, iar DGFP a răspuns că numărul de înmatriculare indicat este al unei alte societăți SC S... SRL, ce are un alt cod fiscal.

În aceste condiții, organul de control a procedat corect la impunerea cu 5% a dividendelor cuvenite acționariatului persoane fizice și 10% a dividendelor cuvenite acționariatului persoane juridice, calculând astfel un impozit suplimentar de 2.215.377 lei.

Documentele prezentate de reclamantă în ultima ședință nu pot fi luate în considerare în condițiile în care acestea erau obligatorii a fi întocmite la momentul ședinței.

Examinând recursul prin prisma motivelor invocate ce se încadrează în dispozițiile art.304 pct.9 și sub toate aspectele conform art.304 Cod proc.civilă, Curtea reține că recursul este nefondat.

În ce privește factura de ștornare nr. 1/31.12.2003, așa cum se arată și în cuprinsul expertizei contabile întocmite în cauză (f.130) dosar, aceasta s-a întocmit în mod legal, cu respectarea cerințelor Legii nr.82/191.

Se mai arată în expertiza contabilă faptul că prin emiterea facturii inițiale și apoi a celei de ștornare nu s-au înregistrat efecte economice la cele două societăți comerciale, că SC [redacted] SRL nu a achitat reclamantei suma de [redacted] lei, iar reclamanta nu a încasat această sumă, astfel că în mod greșit organul de control a calculat un impozit pe profit suplimentar în valoare de [redacted] lei.

În ce privește TVA suplimentar - [redacted] lei acesta nu are suport legal, întrucât prin ștornarea facturii nr. [redacted] /2003 reclamanta nu a primit de la SC [redacted] SRL suma aferentă careia s-a calculat TVA.

Cu privire la motivul de recurs referitor la impozitul pe dividende în cuantum de [redacted], organul de control a reținut că în anul 1999 reclamanta a înregistrat un profit nerepartizat în sumă de [redacted] ROL.

La data de 31.12.2001, reclamanta a înregistrat în evidența contabilă profit realizat aferent anului 2001, în valoare de [redacted] lei, iar la data de 31.03.2002, profitul nerepartizat înregistrat în evidența contabilă era de [redacted] ROL.

Urmare a Hotărârii AGA din data de 18.04.2002, reclamanta a înregistrat în evidența contabilă ca dividende de plată suma de [redacted] lei și a calculat și înregistrat un impozit pe dividende în valoare de [redacted] ROL, prin aplicarea cotei de 5%.

Structura acționariatului la data de 18.04.2002, când s-a realizat repartizarea dividendelor este cea evidențiată în înscrisurile depuse la filele [redacted] dosar.

Împrejurarea că numărul de înmatriculare indicat ca fiind al SC [redacted] SRL (societate acționar în cadrul societății contestatoare este al unei alte societăți, respectiv SC [redacted]

SRL, așa cum rezultă din răspunsul DGFP < nu are relevanță sub spectul calculului impozitului pe dividende, datorat de societatea reclamantă.
 În consecință, în mod corect instanța de fond a reținut că acțiunea reclamantei este întemeiată în parte sub aspectele expuse mai sus, motiv pentru care în temeiul dispozițiilor art.312 alin.1 Cod proc.civilă va fi respins recursul ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
 ÎN NUMELE LEGII
 DECIDE**

Respinge, ca nefondat, recursul declarat de pârâta DGFP A, cu sediul în [redacted], str. [redacted] nr.27, jud. [redacted] împotriva sentinței nr. [redacted] /CAF din 13 iunie 2006, pronunțată de Tribunalul [redacted] Secția contencios administrativ și fiscal, în dosarul nr. [redacted] /CAF/2005, intimată fiind reclamanta SC [redacted] prin lichidator SC [redacted].
 Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 06 octombrie 2006, la Curtea de Apel Pitești - Secția comercială și de contencios administrativ.

Grefier,

DGFP/2 ex/ 27.10.2006
 Jud. fond M.E. [redacted]