

R O M A N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.4262

Dosar nr.3835/2/2010

Ședința publică de la 19 octombrie 2012

Președinte: .X.	- judecător
.X.	- judecător
.X.	- judecător
.X.	- Magistrat asistent

S-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr..X. din 15 februarie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal s-a prezentat intimata-reclamantă SC .X. SRL, prin avocat .X., lipsind recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Procedura completă.

Magistratul-asistent a prezentat referatul cauzei, arătând că recursul este declarat și motivat în termenul legal.

Constatând cauza în stare de judecată, Curtea acordă cuvântul părții prezente pentru dezbaterea recursului.

Intimata-reclamantă, prin avocat, solicită respingerea recursului, ca neîntemeiat, și obligarea recurenteii la plata cheltuielilor de judecată.

Se arată că, din analiza textelor de lege pe care însăși recurenta-pârâtă le invocă în încercarea de a demonstra pretinsa aplicare greșită a prevederilor legale de către instanța de fond, rezultă că nici unul dintre aceste texte nu îndreptățește organul fiscal să dispună supunerea contribuabilului contestator la o nouă verificare a acelorași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă ca și cele din actul administrativ contestat.

Sușține intimata că în speță sunt pe deplin aplicabile dispozițiile art.105, căci în realitate ceea ce s-a dispus prin Decizia nr..X./X.2009, anume o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași obligații bugetare, nu este altceva decât o inspecție fiscală parțială, astfel cum este definită de art.96 din actul normativ menționat.

În opinia intimatei, inexistența condițiilor care să justifice reluarea controlului este demonstrată și de faptul că în conținutul deciziei a cărei anulare s-a solicitat nu se reține nici una dintre situațiile prevăzute de dispozițiile art.105 alin.(3) din Codul de Procedură Civilă, nefiind indicate în mod clar motivele care, în opinia organului fiscal, fac necesară reluarea inspecției fiscale.

CURTEA

Asupra recursului de față,

Din examinarea lucrărilor din dosar constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1.Obiectul acțiunii

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal la data de 30.04.2010, reclamanta SC .X. SRL a solicitat, în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, suspendarea executării Deciziei nr. .X./X.2009, emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, până la soluționarea definitivă și irevocabilă a acțiunii în anulare, anularea deciziei menționate, obligarea pârâtei la soluționarea pe fond a contestației, obligarea pârâtei la rectificarea fișei fiscale a reclamantei și la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acțiunii, s-a arătat că SC .X. SRL, a fost supusă unui control fiscal în urma căruia s-a emis Decizia de impunere nr. .X./2005, din care rezultau obligații fiscale suplimentare accesorii privind impozitul pe profit, impozitul pe dividende și taxa pe valoare adăugată, în sumă totală de .X. lei.

S-a mai arătat că împotriva acestei decizii, reclamanta a formulat contestație, în a cărei soluționare organul de control administrativ a emis Decizia .X./X.2005, prin care a dispus

suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală.

Ulterior, prin sentința civilă nr. X/14.03.2006 a Curții de Apel .X., avându-se în vedere neînceperea urmăririi penale, s-a anulat în parte Decizia .X./X.2005 și a fost obligată Agenția Națională de Administrare Fiscală să soluționeze contestația cu privire la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, majorări de întârziere și penalități de întârziere.

Astfel, prin Decizia nr. .X./ 2006 Agenția Națională de Administrare Fiscală a decis desființarea deciziei de impunere nr. .X./ 2006 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală .X. pentru suma de .X. lei și pe cale de consecință, emiterea unei alte decizii de impunere, pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite și taxe, avându-se în vedere strict considerentele reținute în cadrul deciziei .X./ 2006.

În urma desființării deciziei de impunere nr. .X./2006, organele de inspecție fiscală au emis o nouă Decizie de impunere - nr. .X./2007 în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 2007 - prin care au fost stabilite în sarcina societății .X. SRL obligații fiscale mai mari decât cele reținute inițial prin decizia de impunere desființată, respectiv obligații fiscale în sumă de .X. lei.

Împotriva deciziei de impunere nr. .X./2007 SC .X. SRL a depus și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. două contestații identice, una transmisă prin poștă semnată și stampilată de avocat, înregistrată sub nr. .X./10.09.2007, și una semnată și ștampilată de societate, înregistrată sub nr. .X./12.09.2007.

Prin adresa nr. .X./19.09.2007, înregistrată la DGFP .X., reclamanta a renunțat la contestația care fusese înregistrată sub nr. .X./12.09.2007.

Pornind de la renunțarea la una dintre cele două contestații pe care reclamanta le-a depus împotriva deciziei nr. .X./2007, s-a arătat că în mod eronat, prin decizia nr. .X./2007, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a luat act de renunțarea .X. SRL la contestația formulată, cu toate că era obligată să soluționeze contestația nr. .X./2007, cu privire la care nu există nici o renunțare valabilă din partea societății reclamante.

Împotriva deciziei nr. .X./2007, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, reclamanta a promovat acțiune în anulare, care a fost soluționată în mod irevocabil prin decizia civilă nr. X/09.01.2009, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul înregistrat sub nr. X/57/2008, hotărâre prin care a fost anulată decizia .X./ 2007 și a fost obligată pârâta ANAF să soluționeze contestația înregistrată sub nr. .X./2007.

În consecință, în opinia reclamantei, ANAF a reluat procedura administrativă și a soluționat contestația prin Decizia nr. .X./05.11.2009 prin care a decis desființarea deciziei de impunere nr. .X./07.08.2007, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit raportul de inspecție fiscală, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași obligații bugetare.

Prin întâmpinare pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat respingerea acțiunii formulate de reclamantă ca lipsita de interes pentru petitul 1 și 2 din acțiune, ca nefondată pentru punctul 3 și 5 și ca inadmisibilă pentru punctul 4 din cererea de chemare în judecată.

2.Hotărârea primei instanțe

Prin sentința nr..X. din .X. 2011, Curtea de Apel .X. a respins excepția lipsei de interes , a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. SRL și a anulat Decizia nr..X./ .X1.2009 emisă de ANAF - DGAMC și a obligat pârâta la soluționarea pe fond a contestației formulate de reclamantă, a respins capătul de cerere referitor la rectificarea fișei fiscale a reclamantei și a obligat pârâta la .X. lei, către reclamantă, cu titlu de cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această hotărâre, Curtea a reținut, în esență, următoarele.

Prin întâmpinare, pârâta a invocat excepția lipsei de interes a cererii, motivată de faptul că actele de control emise de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală contribuabili mijlocii .X. au fost desființate și s-a dispus refacerea controlului.

În raport cu obiectul cererii de chemare în judecată, având în vedere dispozițiile art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală și analizând susținerile formulate de către reclamantă, ținând cont de

consacrarea noțiunii de interes de către dispozițiile generale în materie, Curtea a apreciat că excepția este neîntemeiată.

Pe fondul cauzei, Curtea a reținut că măsura reverificării aceluiași obligații fiscale, vizând aceeași perioadă supusă unui control anterior, reprezintă o măsură de excepție pe care o poate dispune organul de soluționare a contestației în situația în care există date suplimentare necunoscute la momentul verificării inițiale sau erori de calcul săvârșite de către organele de control.

În cauză, Curtea a reținut că măsura dispusă a avut în vedere în fapt aplicarea unui ordin emis de ministrul Finanțelor, precum și suplimentarea materialului probator care, din conținutul deciziei contestate, reiese că exista la momentul efectuării controlului.

Interpretând dispozițiile legale aplicabile speței, instanța a apreciat că măsura de reverificare a activității societății în privința aceluiași obligații bugetare nu se circumscribe prevederilor art.105 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, organul de soluționare a contestației având obligația de a soluționa contestația pe fond prin administrarea probelor indicate.

În ceea ce privește capătul de cerere referitor la fișa fiscală a reclamantei, Curtea a apreciat că acesta poate fi soluționat doar după soluționarea în fond a contestației.

Având în vedere dispozițiile art.274 alin.(1) C.pr.civ., Curtea a obligat pârâta la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă.

3.Rekursul pârâtei

Împotriva sentinței pronunțate de Curtea de Apel .X. a declarat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală, criticând-o pentru nelegalitate, în temeiul art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă .

În motivarea căii de atac, recurenta pârâtă a formulat , în esență, următoarele critici:

3.1.Instanța a respins în mod greșit excepția lipsei de interes, în condițiile în care, prin decizia de soluționare a contestației nr. .X./X.2009 a fost desființată decizia de impunere, fiind reținute dispozițiile legale invocate prin contestația administrativă, astfel că intimata - reclamantă nu a suferit o vătămare, în sensul art. 1 din Legea nr. 554/2004.

3.2. Instanța a dispus în mod greșit anularea deciziei nr. .X./X.2009, interpretând eronat prevederile legale referitoare la reverificarea contribuabililor.

În dezvoltarea acestui motiv, recurenta - pârâtă a arătat că există o gravă confuzie între inspecția fiscală prevăzută la art. 105 alin. (3) Cod procedură fiscală și refacerea controlului ca urmare a unei dispoziții de reverificare stabilite prin decizia de soluționare a contestației în procedura administrativă. Reverificarea unui agent economic, pe aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale, se efectuează numai în cazurile prevăzute de lege, mai exact art. 105 alin. (3) din Codul de procedură fiscală și pct. 102.4 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, dar în speță, după cum susține recurenta - pârâtă, ne aflăm în fața unei decizii de soluționare a unei contestații, emisă de organul de soluționare care nu are competențe de a efectua inspecție fiscală și de a dispune reverificarea, decizie ce nu reprezintă o nou document sau informație suplimentară pentru declanșarea unei reverificări, ci este întemeiată pe prevederile art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: "Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

Dispozițiile legale mai sus menționate se coroborează cu prevederile pct.12.6, pct.12.7 și pct. 12.8 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005 privind aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: "Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

3.3. Soluția instanței de fond este criticabilă sub aspectul obligării autorității fiscale la plata cheltuielilor de judecată, în condițiile în care exista posibilitatea aplicării prevederilor art. 274 alin. (3) Cod procedură civilă.

În acest sens, recurenta - pârâtă a arătat că în aprecierea cuantumului onorariului, instanța de fond trebuia să aibă în vedere atât valoarea pricinii cât și proporționalitatea onorariului

cu volumul de munca presupus de pregătirea apărării în cauză, determinat de elemente precum complexitatea, dificultatea sau noutatea litigiului.

A arătat, de asemenea, că instanța de fond nu avut în vedere faptul că nu erau întrunite condițiile prevăzute în art. 274 alin. (1) Cod procedură civilă, conform cărora fundamentul juridic al acordării cheltuielilor de judecată este culpa procesuală a părții căzute în prezență, iar partea care le solicită trebuie să fi câștigat procesul în mod irevocabil.

În fine, recurenta pârâtă a invocat și prevederile art. 276 Cod procedură civilă, potrivit cărora: *„Când pretențiile fiecărei părți au fost încuviințate numai în parte, instanța va aprecia în ce măsură fiecare din ele poate fi obligată la plata cheltuielilor de judecată, putând face compensarea lor”*.

4. Apărările intimei

Prin întâmpinarea depusă la dosar, intimata – reclamantă a solicitat respingerea recursului ca neîntemeiat, răspunzând punctual fiecăruia dintre motivele invocate.

În esență, a arătat că vătămarea drepturilor sale provine tocmai din decizia de efectuare a unei noi verificări, justificând interesul în promovarea acțiunii, că în speță sunt pe deplin aplicabile prevederile art. 105 Cod procedură fiscală, ceea ce s-a dispus în realitate prin decizia contestată fiind o inspecție fiscală parțială, în sensul art. 96 alin. (1) lit. b) din același cod, și că instanța și-a exercitat în mod corespunzător dreptul de apreciere asupra chestiunii cheltuielilor de judecată, în raport cu obiectul și complexitatea cauzei.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând cauza prin prisma motivelor invocate de recurenta – pârâtă și a prevederilor art. 304¹ Cod procedură civilă, ținând seama și de apărările intimei, Înalta Curte constată că recursul este fondat numai în limitele și pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

1. Argumente de fapt și de drept

Așa cum rezultă din prezentarea rezumativă cuprinsă la pct. I.1. al prezentei decizii, intimata – reclamantă a supus

controlului, exercitat de instanța de contencios administrativ și fiscal, pe calea prevăzută în art. 218 alin. (2) Cod procedură fiscală, Decizia nr. .X./X.2009, prin care Agenția Națională de Administrare Fiscală, soluționând contestația administrativă formulată de intimata - reclamantă, a desființat decizia de impunere nr. .X./X.2007, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit și debite accesorii acestuia și a dispus organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit raportul de inspecție fiscală, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași obligații bugetare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele reținute în decizie.

Din motivarea deciziei rezultă că verificările în privința impozitului pe profit au vizat perioada iulie 2002 - decembrie 2004 și au fost efectuate ca urmare a deciziei nr. .X./X.2006, prin care Agenția Națională de Administrare Fiscală a desființat decizia de impunere nr. .X./X.2006, referitoare la aceeași perioadă, și a dispus ca reprezentanții inspecției fiscale să emită altă decizie de impunere, pe aceeași perioadă și pentru aceleași impozite și taxe, „ținând seama strict de considerentele reținute în cuprinsul prezentei decizii”.

În considerente au fost invocate prevederile art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală în forma de la acea dată (actualul art. 216), conform cărora „*Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*”.

Motivarea măsurii de emiteră a unei noi decizii de impunere, așa cum poate fi decelată din cuprinsul punctului III al deciziei nr. .X./X.2006, a constat, în esență, în aceea că „organele de inspecție fiscală au procedat eronat stabilind prețul de piață pe baza costului majorat cu marja de profit de la contractul de asistență și consultanță al societăților controlate”, referindu-se, așadar, la metode de calcul al bazei de impunere prin compararea valorii de piață a unor tranzacții, iar nu la împrejurări de fapt care să fie constatate pe calea unei inspecții fiscale.

Dacă prin decizia de soluționare a contestației nr. .X./X.2006 se stabilise doar emiterea unei noi decizii de impunere, în sensul celor arătate mai sus, prin decizia nr. .X./X.2009, contestată în prezenta cauză, s-a dispus efectuarea unei noi verificări a aceleiași perioade și acelorași obligații bugetare, fără ca din motivarea celei de-a doua decizii să rezulte existența unor elemente cu totul noi, care să nu fi fost cunoscute anterior sau la care inspectorii fiscali să nu fi avut acces, cu diligențe rezonabile în exercitarea atribuțiilor de serviciu.

În acest context factual, instanța de control judiciar împărtășește concluzia judecătorului fondului în ceea ce privește excepția lipsei de interes invocate de recurenta – pârâtă, interesul procesual al intimitei - reclamante constând în dezlegarea unui raport de drept fiscal care, așa cum s-a mai menționat anterior, se referă la perioada iulie 2002 – decembrie 2004 și a făcut obiectul a două proceduri administrative de contestare, fără a se fi ajuns la o soluție de fond.

Or, după cum a decis și Curtea Europeană a Drepturilor Omului, în cauza Janosevici c. Suediei (23 iulie 2002), întârzierea nejustificată a rezolvării unei cereri adresate autorității fiscale, timp de peste 3 ani, amânând nepermis o decizie judiciară asupra debitelor fiscale în litigiu, constituie o violare a art. 6 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și libertăților fundamentale, referitor la accesul la un tribunal.

De asemenea, prin prisma împrejurărilor descrise mai sus, Înalta Curte constată că prima instanță a aplicat corect prevederile art. 105 alin. (3) Cod procedură fiscală, care instituie următoarele reguli:

„Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

În fine, instanța de control judiciar constată parțial întemeiate criticile referitoare la acordarea cheltuielilor de judecată.

Instanța de fond a aplicat corect prevederile art. 274 alin. (1) Cod procedură civilă, potrivit cărora „*partea care cade în pretenții va fi obligată, la cerere, să plătească cheltuielile de judecată*”, pentru că, de vreme ce acțiunea a fost parțial admisă, autoritatea pârâtă are calitatea de „*parte căzută în pretenții*”, în sensul textului normativ menționat.

Prin acordarea integrală a cheltuielilor de judecată constând în onorariul avocațial au fost ignorate însă dispozițiile art. 274 alin. (3) Cod procedură civilă, care dau dreptul instanței să aprecieze asupra onorariilor avocaților, în raport cu valoarea litigiului și demersurile efectuate, precum și prevederile art. 276 Cod procedură civilă, conform cărora, atunci când pretențiile părților au fost încuviințate numai în parte, instanța va aprecia în ce măsură fiecare dintre ele va fi obligată, putând face compensarea lor.

2.Temeiul de drept al soluției adoptate în recurs

Având în vedere toate considerentele expuse, în temeiul art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 și art. 312 alin. (1) - (3) Cod procedură civilă, Înalta Curte va admite recursul și va modifica în parte sentința atacată, în sensul că va reduce cheltuielile de judecată acordate reclamantei la suma de 5000 lei, considerată adecvată mizei litigiului și complexității activității depuse, prin aplicarea art. 274 alin. (3) Cod procedură civilă.

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII DECIDE:

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr. .X. din 15 februarie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Modifică în parte sentința atacată, în sensul că reduce cheltuielile de judecată acordate reclamantei S.C. .X. SRL .X. la suma de .X., cu aplicarea art.274 alin.(3) din Codul de Procedură Civilă.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței atacate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 19 octombrie 2012 .

X