

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

Decizia nr.2282

Dosar nr.X

Ședința publică de la 3 iunie 2015

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

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. S.A. .X. împotriva Sentinței civile .X. din 19 iunie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal lipsesc atât recurenta-reclamantă S.C. .X. S.A. .X., cât și intimatul-pârât Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei de către magistratul-asistent care învederează următoarele:

- recurenta-reclamantă a depus la dosar dovada achitării taxei judiciare de timbru și timbrul judiciar în cuantumul corespunzător căii de atac exercitate;
- prezentul recurs este declarat și motivat cu respectarea termenului prevăzut de lege în acest sens;
- recurenta-reclamantă a solicitat judecarea cauzei în lipsă, potrivit dispozițiilor art. 242 alin. (2) Cod procedură civilă.

Constatând pricina în stare de judecată, instanța o reține spre soluționare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Cererea de chemare în judecată

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. S.A. .X. .X. a chemat în judecată Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., solicitând instanței ca în contradictoriu cu pârâțul să dispună:

1) anularea deciziei de clasare .X./31.05.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.;

2) anularea actelor administrativ fiscale nr..X./22.12.2009 acte materializate prin adresa Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. nr..X./29.12.2009 și nr..X. din 25.01.2010;

3) obligarea pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. la emiterea actului administrativ fiscal prin care să soluționeze cererea reclamantei de restituire a sumei de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că a solicitat pârâtei să-i restituie suma de .X. lei reprezentând TVA și accesorii, însă, aceasta, prin adresa nr..X. din 20.12.2009 i-a respins în totalitate cererea pe motiv că nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute de lege.

Prin sentința civilă nr..X. din 17 mai 2011, Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a CAF a respins ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta SC.X. SA .X..

Împotriva acestei sentințe, considerată nelegală și netemeinică a declarat recurs reclamanta SC.X. S.A. .X. solicitând casarea acesteia cu retrimiteră cauzei spre rejudecare instanței de fond, în temeiul dispozițiilor art. 312 pct. 5 Cod de procedură civilă, întrucât prima instanță a judecat procesul fără a intra în cercetarea fondului.

Prin decizia nr..X./07.06.2012, ICCJ – SCAF a admis recursul declarat de S.C. .X. S.A. .X. .X. împotriva sentinței civile nr..X. din 17

mai 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal, a casat sentința recurată și a trimis cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

Hotărârea și considerentele instanței de fond

În urma rejudecării cauzei, prin Sentința civilă nr. .X. din 19 iunie 2013, Curtea de Apel .X. – secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.A. .X., în contradictoriu cu pârâțul Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., cu ca neîntemeiată.

Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut următoarele:

Prin decizia nr. 323/06.10.2008 emisă de ANAF – DGSC, a fost admisă în parte contestația administrativă formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere .X./28.05.2008 emisă de D.G.F.P. .X., aceasta din urmă fiind desființată pentru suma totală de .X. lei, reprezentând TVA, precum și majorări și penalități de întârziere aferente T.V.A., urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale asupra aceluiași tip de taxă. Urmare refacerii inspecției fiscale, a fost emis raportul din data de 23.01.2009, precum și decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./23.01.2009.

Ulterior, reclamanta a solicitat organelor fiscale restituirea sumei de .X. lei ce fusese achitată în temeiul deciziei de impunere .X./28.05.2008, solicitare respinsă prin adresele D.G.F.P. .X. nr. .X./29.12.2009 și nr. .X./25.02.2010. Prin dispoziția nr. .X./31.05.2010, D.G.F.P. .X. a clasat plângerea prealabilă formulată de reclamantă împotriva acestor din urmă decizii.

Curtea de apel a apreciat drept justificat refuzul pârâtei de a restitui reclamantei suma de .X. lei, în condițiile în care, așa cum rezultă din dispozițiile art. 88 lit. e) din Codul de procedură fiscală (forma în vigoare la data de 23.01.2009) decizia de nemodificare a bazei de impunere este un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, deci poate constitui titlu de creanță, iar din interpretarea art. 109 alin. 2 din același act normativ reiese că

decizia de nemodificare a bazei de impunere se emite în temeiul raportului de inspecție fiscală. În speță, decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./23.01.2009 face corp comun cu raportul de inspecție fiscală emis la aceeași dată în care se precizează că se mențin sumele stabilite suplimentar prin decizia de impunere .X./28.05.2008, respectiv .X. lei, reprezentând TVA, precum și majorări și penalități de întârziere aferente TVA.

Instanța de fond a mai constatat că actele a căror anulare se solicită prin primele două capete de cerere, respectiv adresele nr. .X./29.12.2009 și nr. .X./25.02.2010 și dispoziția nr. .X./31.05.2010, toate emise de pârâtă, sunt acte administrative asimilate conform art. 2 alin. 2 din Legea nr. 554/2004, prin care se exprimă refuzul de restituire a sumei de .X. lei.

În acest context, prima instanță a constatat că, și dacă autoritatea publică trebuia să soluționeze pe fond contestația administrativă formulată de reclamantă împotriva adreselor nr. .X./29.12.2009 și nr. .X./25.02.2010, în raport de caracterul justificat al refuzului de restituire, anularea dispoziției de clasare nu ar produce nici un efect în privința situației fiscale a reclamantei, iar adresele contestate sunt în mod legal emise.

Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta S.C. .X. S.A. întemeiat în drept pe dispozițiile art.304 cpt.7,8 și 9 Cod procedură civilă și art.304¹ Cod procedură civilă.

În motivarea recursului s-a arătat.

-raportat la incidența dispozițiilor art.304 pct.7 Cod procedură civilă aceea că, motivele instanței sunt contradictorii întrucât, deși pe de o parte retine faptul ca: "...actele a căror anulare se solicita prin primele doua capete de cerere, respectiv adresele nr. .X./29.12.2009 si nr. .X./25.02.2010 si dispoziția nr. .X./31.05.2010, toate emise de parata, sunt acte administrative asimilate conform art-2 alin.2 din Legea nr. 554/2004, ... și chiar dacă autoritatea publică trebuia să soluționeze pe fond contestația administrativa formulata de reclamanta împotriva adreselor nr..X./29.12.2009 si nr. .X./25.02.2010." pentru ca ulterior, in contradicție cu ce

reținuse anterior să conchidă că „în raport de caracterul justificat al refuzului de restituire, anularea dispoziției de clasare nu ar produce nici un efect în privința situației fiscale a reclamantei, iar adresele contestate sunt în mod legal emise”.

Reclamanta s-a adresat paratei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. contestației nr. .X./03.02.2010 în temeiul dispozițiilor art. 205 din O.G. nr. 92/2003 și aceasta avea obligația să răspundă printr-o decizie sau dispoziție de soluționare potrivit disp. art. 210 din același act normativ în forma (în vigoare la momentul contestației) și nicidecum printr-o dispoziție de clasare.

Raportat la incidența dispozițiilor art.304 pct.7 Cod procedură civilă respectiv hotărârea atacată nu cuprinde motivele pe care se sprijină, se solicită să se constate faptul că deși recurenta reclamanta și-a motivat toate capetele de cerere în drept, invocând cu claritate normele juridice pe care își întemeiază pretențiile, instanța de fond nu analizează sub nici o formă incidența acestor norme la speța data, nici în considerentele hotărârii și nici în dispozitivul acesteia. Deși reclamanta a justificat un interes legitim privat în cererea de anulare a actelor administrativ fiscale emise de către pârâta instanța, de fond le apreciază ca fiind legal emise și le validează juridic, fără a indica temeiul legal avut în vedere.

-raportat la incidența dispozițiilor art.304 pct.8 Cod procedură civilă, hotărârea instanței de fond este lipsită de temei legal cu privire la soluționarea capătului de cerere nr.X care privea obligarea pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. la emiterea actului administrativ fiscal prin care să soluționeze favorabil cererea de restituire a sumei de .X. Ron prezentând TVA de plată și accesorii.

Punctul de vedere al reclamantei este că, urmare dispozițiilor pct. 4 din dispozitivul DECIZIEI nr.323/06.10.2008 emise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin care s-a desființat în parte Decizia de impunere .X./28.05.2008, pentru de .X. ron, reclamanta nu mai datora aceasta sumă către bugetul statului și, întrucât ulterior acestui moment nu a fost emis de către parata un alt act administrativ fiscal care să o impună la plată, decizia de

nemodificare a bazei de impunere neavând acest caracter, era îndreptățită la restituirea acestei sume.

-cât privește motivele prevăzute de art.304¹ Cod procedură civilă a arătat că, urmare dispozițiilor pct. 4 din dispozitivul deciziei nr. 323/06.10.2008 emise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de soluționare a Contestațiilor, prin care s-a desființat în parte Decizia de impunere .X./28.05.2008, pentru suma de .X. ron, compusă din .X. ron TVA de plată și .X. ron majorări și penalități aferente TVA de plată. Agenția Națională Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. avea obligația legală de a modifica baza de impunere în sensul creditării noastre cu aceste sume în evidența de plătitor. Astfel, în Normele metodologice de aplicare a O.G. 92./2003 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 se prevede la pct.12.7 instrucțiuni de aplicare art. 185-Solutii asupra contestației) că:"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă".

Raportul de inspecție fiscală .X. din 23/01/2009 nu poate constitui titlu de creanță în raport de dispozițiile art. 85 din O.G. 92/2003 și de dispozițiile art. 107.1 din Normele metodologice de aplicarea OG 92/2003 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004. Raportul de inspecție fiscală va sta la baza deciziei de impunere, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impunere, conform disp. art. 109 pct. 2 din O.G E./2003, dar nu constituie titlu de creanță în sine așa cum în mod eronat considera prima instanța.

Așa cum reiese din titulatura actului "decizie de nemodificare a bazei de impunere", conform voinței legiuitorului materializată prin dispozițiile art. 109 din O.G. 92/2003, decizia de nemodificare a bazei de impunere se emite atunci când la finalizarea inspecției fiscale baza de impunere nu se modifică „articolul 109-Raportul privind rezultatul inspecției fiscale (2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferențe în plus sau în minus, după caz fata de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. In cazul în care baza de impunere nu se modifica acest fapt

va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere." Conform acestei teze, în mod eronat Direcția Generale a Finanțelor Publice .X. a emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. .X./23.01.2009, în neconcordanță cu dispozițiile legale și cu concluziile Raportul de Inspecție Fiscală .X. din 23/01/2009, această decizie neconstituind un titlu de creanță valid.

Așadar, dacă titlul inițial de creanță a fost anulat și reclamanta nu mai datora suma de .X. ron raportul de inspecție fiscală nu poate fi titlu de creanță iar în urma ultimei inspecții fiscale organul fiscal a decis ca baza de impozitare nu se modifica, apreciem ca singura interpretare care se putea da normelor legale în materie fiscală este aceea ca organul fiscal nu avea un temei legal pentru a refuza restituirea sumei de .X. ron, compusă din .X. ron TVA de plată și .X. ron majorări și penalități aferente TVA de plată.

Intimata nu a formulat apărări în calea de atac

II. Temeiul de fapt și de drept al soluției adoptate în recurs

1. Argumentele de fapt și de drept relevante

Susținerea recurentei precum că sentința contestată ar conține motive contradictorii nu se poate reține întrucât Dispoziția de clasare .X./31.05.2010 a DGFP .X. reprezintă în fapt un răspuns la solicitări identice – de restituire a sumei de .X. lei, care au fost soluționate prin adresele nr..X./2000 și nr..X./2010. Cererea fiind repetitivă, în temeiul dispozițiilor art.10 din OG nr.27/2002, a fost clasată.

Instanța de fond s-a pronunțat în mod temeinic arătând că reclamantul trebuia să urmeze procedura administrativă și să solicite soluționarea pe fond a contestației împotriva celor din urmă două adrese, calea aleasă de reclamantă neavând vreo finalitate.

Cu raportare la cel de-al doilea capăt de cerere, finalitatea soluționării administrative a adreselor nr..X./29.12.2009 și nr..X./25.02.2010 nu putea fi alta câtă vreme fusese deja întocmit noul raport de inspecție fiscală în 23.01.2009 și emisă în aceeași dată Decizia de nemodificare a bazei de impunere.

-în ceea ce privește motivul prevăzut de art.304 pct.7 Cod procedură civilă critica recurenței se raportează la decizia privind nemodificare bazei de impunere de unde ar rezulta că suma de .X. lei nu ar fi fost datorată și astfel se impune restituirea ei (f.19 dosar fond).

În realitate, astfel cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală din 23 ianuarie 2009 (f.20-25), concluziile acestuia din urmă au fost identice cu cele ale Raportului nr..X./28.05.2008 care a fost anulat în parte.

În aceste condiții nu se impunea anularea unei decizii pentru aceeași sumă, procedându-se la emiterea decizii de nemodificare a bazei de impunere.

De altfel, raportul consemnează și poziția reprezentantului reclamantei, care își menține punctul de vedere anterior (raportat la RIF nr..X./28.05.2008).

-în ceea ce privește motivul prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă acesta vizează modalitatea de soluționare a capătului nr.3 din cererea introductivă prin care se solicita obligarea intimatului să soluționeze favorabil cererea de restituire. Cum s-a arătat mai sus un astfel de capăt de cerere nu apare ca fiind admisibil într-o procedură fiscală în care se analizează corectitudinea și legalitatea emiterii unui act fiscal ci într-una guvernată de dispozițiile Legii nr.544/2001.

Pe calea procedurală aleasă de parte, analiza în fond a unei astfel de cereri nu este posibilă, astfel că nu se justifică susținerile precum că din acest punct de vedere hotărârea ar fi lipsită de temei legal.

-invocarea prevederilor art.304¹ Cod procedură civilă cu referire la reanalizarea în ansamblu din punctul de vedere al legalității sentința contestată conduce la următoarele considerațiuni:

Prin emiterea Deciziei nr.323/6.10.2008 a ANAF s-a desființat Decizia de impunere nr..X./28.05.2009 pentru suma de .X. lei, urmând a se reverifica aceeași perioadă vizată.

La acel moment exista temeiul restituirii respectivelor sume.

Ulterior Raportul de inspecție fiscală nr..X./23.01.2009 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr..X./23.01.2009 decizie ce se constituie într-un titlu de creanță, reconfirmă decizia inițială asupra obligației de plată de către reclamant a aceleiași sume.

Neurmând procedura administrativ-fiscală a contestării, la aproape un an distanță, reclamantul formulează mai multe cereri de restituire a sumei (nr..X./29.12.2009 și nr..X./25.02.2010).

Evident este faptul că acestea nu puteau fi soluționate favorabil, întrucât prin emiterea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere, suma apărea a fi datorată.

Cum decizia de nemodificare nu a fost contestată în mod valabil, demersul procedural al recursului nu apare ca întemeiat.

2.Temeiul de drept al soluției adoptate în recurs

Cum în raport de motivele de recurs invocate nu apar incidente în cauză prevederile art.304 pct.7 8 și 9 Cod procedură civilă, nici art.304¹ Cod procedură civilă, sentința instanței de fond fiind temeinică și legală, Înalta Curte în temeiul dispozițiilor art.312 alin.1 Cod procedură civilă urmează a respinge recursul ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE IN NUMELE LEGII DECIDE:

Respinge recursul declarat de S.C. .X. S.A. .X. împotriva Sentinței civile .X. din 19 iunie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 3 iunie 2015

XXXXX