

Dosar nr. [redacted] 2007

R O M Ȃ N I A

CURTEA DE APEL [redacted]

- SECȚIA COMERCIALĂ, DE CONȚENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL -

Decizia nr. [redacted] 2009

Ședința publică de la 15 Octombrie 2009

Completul compus din:

PREȘEDINTE: [redacted] - judecător

Judecător: [redacted]

Judecător: [redacted]

Grefier: [redacted]

Astăzi a venit spre pronunțare recursul declarat de recurenta-contestatoare S.C. [redacted] [redacted] R.L. [redacted] împotriva sentinței civile nr. [redacted] CF din 12 mai 2009, pronunțată de Tribunalul [redacted] dosarul nr. [redacted] 2007, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Dezbaterea în fond au avut loc în ședința publică din 01 octombrie 2009, fiind consemnate în încheierea de ședință întocmită în aceeași zi.

C U R T E A:

- deliberând -

Asupra recursului în materia contenciosului administrativ de față constată următoarele:

Prin *acțiunea* înregistrată la Tribunalul [redacted] sub nr. [redacted] 04.05.2007, reclamanta S.C. [redacted] S.R.L. a chemat în judecată pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice [redacted] în contradictoriu cu care a solicitat anularea deciziei nr. [redacted] 06.03.2007 și a deciziei de impunere nr. [redacted] 14.12.2006 și exonerarea de la plata sumei de [redacted] lei? Totodată, reclamanta a solicitat și suspendarea executării Deciziei nr. [redacted] 06.03.2007 până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei.

Prin încheierea pronunțată la data de 29.06.2007 Tribunalul [redacted] a respins cererea de suspendare a executării Deciziei nr. [redacted] 4.12.2006.

La data de 09.04.2008 cauza a fost suspendată în temeiul dispozițiilor art. 244 Cod procedură civilă. S-a avut în vedere de către instanță că suspendarea se impune până la soluționarea plângerii formulate împotriva rezoluției de scoatere de sub urmărire penală a

Invinuitului [redacted] administratorul reclamantei. Cauza a fost repusă la rol la data de 26.01.2009.

La termenul din 10.03.2009 apărătorul reclamantei a invocat autoritatea de lucru judecat motivat de faptul că inexistența prejudiciului invocat de pârâtă a fost stabilită prin hotărâre penală.

Prin sentința civilă nr. [redacted] din 12.05.2009 Tribunalului [redacted] a respins, ca neîntemeiată, excepția autorității de lucru judecat și, ca nefondată, acțiunea.

Pentru a hotărî astfel, tribunalul a reținut următoarele:

Excepția autorității de lucru judecat.

Prin Ordonanța nr. [redacted]/31.07.2007 a Parchetului de pe lângă Judecătoria [redacted] s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuitului [redacted] administratorul societății reclamante, cercetat pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005, art. 38 din Legea nr. 82/1991 combinat cu art. 289 și 291 Cod penal. Această ordonanță a fost menținută prin rezoluțiile nr. [redacted] 11-2/2007 și [redacted] 11-2/2007 ale primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul [redacted].

Prin Sentința penală nr. [redacted] din 26.06.2008 pronunțată de Judecătoria [redacted] s-a respins ca nefondată plângerea formulată de petiționarele A.F.P. [redacted] și D.G.F.P. [redacted] împotriva rezoluțiilor primului procuror, această sentință fiind menținută prin decizia penală nr. [redacted]/2008 a Tribunalului [redacted].

Însă, în dosarele penale nu a fost soluționată latura civilă, instanța penală fiind investită să se pronunțe asupra legalității măsurii de scoatere de sub urmărire penală.

Potrivit art. 22 din Codul de procedură penală, hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia. Or, ordonanța de scoatere de sub urmărire penală nu are caracterul unei hotărâri în sensul art. 22 Cod procedură penală, chiar dacă legalitatea acesteia a fost cenzurată de instanța penală.

Pentru ca în cauză să existe autoritate de lucru judecat se impunea ca acțiunea civilă să fie rezolvată de instanța penală, așa cum stabilește art. 346 Cod procedură penală, indiferent dacă instanța penală pronunță condamnarea, achitarea sau încetarea procesului penal. Cum însă instanța penală nu a fost investită în acest sens și cum în lipsa unei hotărâri judecătorești care să producă efecte, în sensul celor prevăzute de art. 1201 din Codul civil raportat la art. 166 din Codul de procedură civilă, nu există autoritate de lucru judecat.

Pe de altă parte, în cauză nu operează nici prezumția relativă de lucru judecat. Astfel, organul de cercetare penală a reținut ca tenei pentru scoaterea de sub urmărire penală art. 11

pct. 2 lit. b și art.10 lit. d din Codul de procedură penală, respectiv faptei îi lipsește unul din elementele constitutive ale infracțiunii. În condițiile în care organul penal nu a reținut inexistența faptei, nu se poate aprecia că sumele evidențiate în actul fiscal emis de pârâtă au făcut obiectul controlului de legalitate.

Fondul cauzei.

În sarcina reclamantei au fost stabilite prin decizie de impunere obligații fiscale cu titlu de taxă pe valoare adăugată, majorări de întârziere și impozit pe profit. Obligațiile de plată au fost stabilite în mod legal în sarcina reclamantei, în cauză nefiind motive care să ducă la anularea sau reducerea acestor obligații.

Astfel, prin neînregistrarea în contabilitate a taxei pe valoare adăugată în sumă de [redacted] lei, pentru operațiunea comercială evidențiată în factura nr. [redacted] din 19.09.2006, reclamanta nu putea diminua cu această sumă obligația de plată a taxei pe valoare adăugată, nelegalitatea diminuării, constatată de organul fiscal, justificând stabilirea obligației de plată cu acest titlu.

În ceea ce privește înregistrarea taxei pe valoare adăugată deductibilă pentru suma de [redacted] lei, sumă rezultată din operațiunile comerciale rezultate din facturile emise de diverși furnizori de material lemnos, s-a făcut de către reclamantă în mod nelegal. Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă aprovizionărilor se impunea ca documentele să fie întocmite conform legii de către furnizorii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoare adăugată (art. 145 alin. 8 din Legea nr. 571/2003 și art. 24 din Legea nr. 345/2002).

Or, în condițiile în care evidența contabilă a furnizorilor reclamantei nu a putut confirma operațiunile comerciale înregistrate de reclamantă în propria contabilitate și în condițiile în care facturile fiscale înregistrate de reclamantă au fost ridicate de la furnizorul documentelor (SC [redacted] SA) de alte persoane sau alți agenți economici decât cei înscrși în respectivele documente, reclamanta nu îndeplinește condiția legală pentru deducerea taxei pe valoare adăugată.

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ potrivit legii. Deși reclamanta n-a făcut dovada că a înregistrat în contabilitate operațiunile comerciale în baza cărora a dedus TVA pe baza unor documente (facturi fiscale), acestea nu îndeplinesc condițiile de document justificativ întrucât nu s-a făcut dovada că au fost emise de persoane înregistrate ca plătitoare de TVA, așa cum prevede art. 155 pct. 8 din Legea nr. 571/2003.

Este adevărat că situația juridică de la data controlului a societăților furnizoare nu este de natură să influențeze calitatea de document justificativ a facturilor fiscale emise anterior.

Însă, în condițiile în care contabilitatea societății furnizoare nu a confirmat operațiunile comerciale înregistrate de reclamantă, documentele care au stat la baza înregistrărilor pierd calitatea de document justificativ, societățile comerciale furnizoare nefiind înregistrate ca plătitoare de TVA.

La stabilirea obligațiilor fiscale ale reclamantei nu a fost avută în vedere situația juridică a societății furnizoare, respectiv faptul că erau radiate din registrul comerțului, nu funcționau la sediul declarat sau se aflau în lichidare, ci faptul că, în lipsa înregistrării documentelor și la aceste societăți, nu s-a putut confirma realitatea operațiunilor. Mai mult, organul fiscal a făcut dovada că parte din facturile fiscale înregistrate de reclamantă aparțin altor societăți decât furnizorilor înscrși în acestea.

Prin neaplicarea corectă a măsurilor de simplificare referitoare la TVA și colectarea TVA pentru lemn foc, reclamanta a produs un prejudiciu bugetului de stat prin deducere TVA în perioada 01.02.2005-30.04.2006, astfel încât diminuarea dispusă de părată pentru suma de [redacted] ci s-a făcut cu respectarea dispozițiilor art. 160 din Legea nr. 571/2003.

Cu privire la impozitul pe profit, instanța constată că organul fiscal a aplicat, în mod corect actele normative în vigoare pe perioada supusă verificării, reîntregirea profitului impozabil pentru perioada ianuarie 2003-decembrie 2004 fiind determinată tot de neatribuirea calității de document justificativ documentelor avute în vedere la neacordarea dreptului de deducere TVA.

În termen legal, împotriva hotărârii tribunalului reclamanta a formulat prezentul *recurs* în motivarea căruia a arătat următoarele:

I. Excepția autorității de lucru judecat

Inspectoratul de Poliție al Județului [redacted] – Serviciul de investigare a fraudelor s-a sesizat că administratorul reclamantei, [redacted], a înregistrat în contabilitate cheltuieli care nu au la bază operațiuni legale, sustrăgându-se astfel de la plata taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe profit.

Prin Ordonanța nr. [redacted] 1.07.2007 a Parchetului de pe lângă Judecătoria [redacted] s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală, constatându-se că faptele pentru care a fost cercetat nu întrunesc elementele constitutive ale celor 3 infracțiuni. Această ordonanță a fost confirmată prin rezoluția nr. [redacted] 1.02.2008 și prin sentința penală nr. [redacted] în 26.06.2008 a Judecătoria [redacted] menținută prin decizia penală nr. [redacted] 8.11.2008 pronunțată de Tribunalul [redacted].

Din considerențele instanțelor rezultă că administratorul [redacted] nu a comis cele 3 fapte penale, iar sumele stabilite suplimentar în urma controlului D.G.F.P. [redacted] nu pot fi

reținute în sarcina sa. În aceste condiții a invocat autoritatea de lucru judecat conforma art. 22 din Codul de procedură penală. Rezultă, așadar, că hotărârea definitivă a instanțelor penale este opozabilă oricărei părți, indiferent dacă a figurat în instanța penală. Textul este clar și imperativ, iar a-l interpreta altfel înseamnă a adăuga la lege, ceea ce este contrar Constituției.

II. Fondul cauzei.

Hotărârea a fost dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii, motiv de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă.

Din toate probele administrate rezultă că nu fost respectate dispozițiile legale privind taxa pe valoarea adăugată – Legea nr. 345/2002, impozitul pe profit – Legea nr. 414/2002 și cele privind circuitul formularelor cu regim special (Hotărârea Guvernului nr. 831/1997). Instanța a interpretat eronat textele de lege care reglementează taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit.

De fiecare dată societatea a încheiat cu vânzătorii contracte de furnizare ori contracte de vânzare-cumpărare material lemnos și în toate cazurile marfa a fost cumpărată pe bază de facturi personalizate și avize de expediție. Faptul că o parte din facturi au fost ridicate de la furnizorul S.C. [redacted] S.A. de alte persoane sau agenți economici decât cei înscrși în documentele respective nu îi poate fi imputat; verificând facturile a constatat că sunt corect întocmite și cuprind toate informațiile obligatorii prevăzute de art. 155 alin. 8 din Codul fiscal. De altfel, nu avea obligația de a verifica cum au ridicat furnizorii documentele de la S.C. [redacted] S.A. și nici nu a avut cunoștință că respectivele firme ar folosi documente ilegale.

Nu îi poate fi imputat nici faptul că la unele societăți furnizoare nu a putut fi efectuat controlul atâta timp cât a prezenta organelor de control copii ale certificatelor lor de înmatriculare, conform art. 24 din Legea nr. 354/2002 și art. 145 din Codul fiscal.

Este de reținut că toți furnizorii de material lemnos care au emis facturi către S.C. [redacted] S.R.L. sunt plătitori de TVA. De asemenea, este de menționat că s-a dovedit că [redacted] nu a conlucrat în nici un fel cu furnizorii de material lemnos la săvârșirea unor contravenții ori infracțiuni.

Instanța nu a respectat nici dispozițiile art. 261 pct. 5 din Codul de procedură civilă, în sensul că nu a motivat înlăturarea expertizei contabile. Expertul desemnat în cauză, [redacted], a concluzionat că au fost respectate dispozițiile legale privind taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit și cele privind circuitul formularelor cu regim special și că nu datorează bugetului consolidat de stat vreo sumă cu acest titlu. Dacă instanța ar fi avut în

vedere proba cu expertiză – probă relevantă într-un asemenea litigiu și care prezintă opinia unui specialist într-un domeniu financiar contabil – soluția ar fi fost cu totul alta.

În cadrul dezbaterilor asupra fondului recursului și prin concluziile scrise depuse după dezbateri, recurenta a invocat principiul securității raporturilor juridice – art. 6 alin. 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului – și jurisprudența Curții de la Strassbourg, cu referire la cauzele Amărăreței contra României și Valer Pop împotriva României. Totodată, recurenta a mai susținut că soluția instanței de fond este greu de acceptat atâta vreme cât a dispus suspendarea soluționării fondului cauzei pe motiv că există proces penal care tratează aceleași probleme, pentru ca în final să nesocotească dezlegarea dată de instanțele penale.

Examinând hotărârea recurată în raport de criticile care i-au fost aduse și de dispozițiile legale în materie, precum și de jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, *curtea de apel* constată următoarele:

I. Excepția autorității de lucru judecat

Prin decizia de impunere nr. [REDACTED] din 14.12.2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice [REDACTED] în sarcina reclamantei S.C. [REDACTED] S.R.L. [REDACTED] au fost stabilite următoarele obligații fiscale suplimentare:

- [REDACTED] lei impozit pe profit și [REDACTED] lei majorări de întârziere, obligații stabilite ca urmare a reîntregirii, cu ocazia controlului, a profitului impozabil pentru perioada 1.01.2003-31.12.2004, cu suma de [REDACTED] lei reprezentând cheltuieli nedeductibile înregistrate în evidența societății de pe documente care nu întruiesc calitatea de document justificativ, respectiv de pe facturi fiscale eliberate de agenți economici care nu și-au procurat documente cu regim special pe căi legale. S-a mai reținut că societatea nu a declarat impozit pe profit aferent anului 2005, de [REDACTED] lei;

- [REDACTED] lei taxă pe valoarea adăugată (în condițiile în care, astfel cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, în perioada 1.01.2002-30.09.2006 reclamanta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de [REDACTED] lei) și [REDACTED] lei majorări de întârziere, după cum urmează:

- suma de [REDACTED] lei necolectată pentru veniturile înregistrate;
- suma de [REDACTED] lei taxă dedusă eronat de pe documente care nu întruiesc calitatea de document justificativ, respectiv de pe facturi fiscale emise de agenți economici care nu și-au procurat documente cu regim special pe căi legale;
- suma de [REDACTED] lei rezultată din greșita aplicare a măsurilor de simplificare, în sensul că pentru lemnul de foc a colectat, respectiv a dedus TVA în acest cuantum;

- suma de () lei declarată în mod eronat în luna martie 2003 ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

Aceste obligații au fost stabilite în urma inspecției fiscale finalizate prin *raportul de inspecție fiscală* înregistrat la pârâta sub nr. /13.12.2006, perioada suspusă verificării fiind 1.01.2002-30.09.2006.

Contestația administrativă formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere nr. ()/14.12.2006 a fost respinsă de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice () prin decizia nr. /din 6.03.2007. În esență, organul de soluționare a contestației a reținut că, în urma controalelor încrucișate realizate la furnizorii reclamantei s-a constatat că: unii dintre aceștia nu au avut relații cu reclamanta; unele facturi fiscale au numere și serii atribuite altor societăți decât furnizorii înscrși pe facturi; pentru o parte din facturi nu au putut fi identificate societățile cărora livrările intracomunitare s-au atribuit plajele de numere întrucât nu figurează în baza de date a D.G.F.P. ().

În privința cercetării penale a administratorului reclamantei, situația *de fapt* este cea reținută de tribunal și de recursentă. Este de făcut doar mențiunea că, în recurs, reclamanta a depus procesul-verbal din 22.09.2009 încheiat în dosarul nr. ()/P/2007, prin care s-a dispus îndreptarea erorii materiale din dispozitivul ordonanței nr. ()/P/2007, în sensul modificării temeiului juridic din art. 10 lit. d) din Codul de procedură penală în art. 10 lit. a) din Codul de procedură penală.

În drept, excepția autorității de lucru judecat a fost, în mod corect, soluționată de tribunal întrucât, pe de o parte, nu există identitate de părți – în cadrul urmăririi penale fiind cercetat (), administratorul reclamantei, iar în cadrul acțiunii în contencios administrativ parte este S.C. () S.R.L. (), persoană juridică distinctă de administratorul său, care este parte în raportul juridic de drept fiscal și care nu a figurat în cursul urmăririi penale ca parte responsabilă civilmente – iar, pe de altă parte, în cauză nu sunt aplicabile dispozițiile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală invocate de recursenta-reclamantă.

Art. 22 alin. 1 prevede că hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia. Ori, în cauză, nu a fost pronunțată o astfel de hotărâre. O asemenea hotărâre este dată în cazul în care instanța penală soluționează acțiunea penală; ori, în cauză nu a fost soluționată acțiunea penală motivat de faptul că, în conformitate cu art. 10 alin. 1 din Codul de procedură penală, acțiunea penală nici nu a fost pusă în mișcare întrucât administratorul reclamantei fusese scos de sub urmărire penală,

pentru motivul prevăzut de art. 10 lit. d) din Codul de procedură penală, prin ordonanța procurorului din 31.07.2007, dată în dos. nr. [REDACTED] 2007.

Neexistând o acțiune penală nu a existat nici acțiunea civilă care, potrivit art. 14 alin. 1 din Codul de procedură penală are ca obiect tragera la răspundere civilă a inculpatului, precum și a părții responsabile civilmente; după cum s-a reținut anterior, în cursul urmăririi penale, organul fiscal nu s-a constituit parte civilă împotriva S.C. [REDACTED] S.R.L., ca parte responsabilă civilmente. Așadar, nu a existat o acțiune penală alăturată acțiunii penale în cadrul procesului penal, astfel cum prevede art. 14 alin. 2 din Codul de procedură penală, dar nicio o acțiune civilă introdusă la instanța civilă potrivit art. 19 alin. 1 din Codul de procedură penală, căci pentru recuperarea prejudiciului produs bugetului se emite, în conformitate cu art. 86 din Codul de procedură fiscală, o decizie de impunere supusă controlului instanței de contencios administrativ.

Intervenția instanței judecătorești este urmarea sesizării sale în condițiile art. 278¹ din Codul de procedură penală, text care reglementează plângerea în fața judecătorului împotriva rezoluțiilor sau ordonanțelor procurorului de netrimiteră în judecată. Potrivit alin. 7 al acestui text, judecătorul, soluționând plângerea, verifică rezoluția sau ordonanța atacată, pe baza lucrărilor și a materialului din dosarul cauzei și a oricăror înscrisuri noi prezentate și, în temeiul alin. 8, poate pronunța trei soluții; în cauză, prin sentința penală nr. [REDACTED] 26.06.2008 pronunțată de Judecătoria Piatra Neamț și menținută de Tribunalul Neamț prin decizia penală nr. [REDACTED] 28.11.2008, judecătorul a pronunțat soluția prevăzută la alin. 8 lit. a) teza ultimă, prin respingerea, ca nefondată, a plângerii. Potrivit alin. 8 al art. 278¹, *în situația prevăzută în alin. 8 lit. a), persoana în privința căreia judecătorul, prin hotărâre definitivă, a decis că nu este cazul să se înceapă ori să se redeschidă urmărirea penală nu mai poate fi urmărită pentru aceeași faptă, afară de cazul când s-au descoperit fapte sau împrejurări noi ce nu au fost cunoscute de organul de urmărire penală și nu a intervenit unul dintre cazurile prevăzute în art. 10.*

Prin urmare, nu ne aflăm în cazul unei hotărâri definitive pronunțate de instanța penală în soluționarea acțiunii penale, ci în situația în care instanța a decis că nu este cazul să se înceapă ori să se redeschidă urmărirea penală. Incidența art. 278¹ alin. 8 din Codul de procedură penală semnifică faptul că administratorul reclamantei nu mai poate fi urmărit pentru aceleași fapte în legătură cu care, prin ordonanța procurorului din 31.07.2007, dată în dos. nr. [REDACTED] 2007, s-a dispus scoaterea sa de sub urmărire penală. (afară de cazul când s-au descoperit fapte sau împrejurări noi ce nu au fost cunoscute de organul de urmărire penală și nu a intervenit unul dintre cazurile prevăzute în art. 10).

Pentru aceleași considerente, procesului-verbal din 22.09.2009 nu-i poate fi reținută vreo relevanță. Mai mult, este vorba de un act al procurorului, necenzurat de vreo instanță de judecată și care a fost corectat de procuror după ce o instanță de judecată a validat trimeciul juridic inițial al scoaterii administratorului reclamantei de sub urmărire penală, prin respingerea plângerii în condițiile art. 278¹ din Codul de procedură penală.

În privința jurisprudenței Curții de la Strassbourg, cu referire la cauzele *Amurăriței* contra României și *Valer Pop împotriva României* – invocate de recurentă în concluziile asupra fondului cauzei – această instanță reține următoarele:

În cauza *Valer Pop împotriva României* este vorba de o hotărâre prin care reclamantul a fost obligat la rambursarea unor sume (impozit pe venit) pe care le încasase anterior în baza unei hotărâri definitive și irevocabile (sentința din 26.02.2002 pronunțată de Judecătoria [redacted] irevocabilă prin decizia din 16.05.2002 a Tribunalului [redacted]). Prin hotărârea din 13.12.2007 Curtea Europeană a Drepturilor Omului a constatat încălcarea art. 1 din Protocolul nr. 1 ca urmare a intervenției procurorului general, după încheierea unei proceduri la care nu era parte, prin promovarea unui recurs în anulare, recurs care a fost admis de Înalta Curte de Casație și Justiție printr-o decizie din 21.01.2004.

Nu se poate reține nicio similitudine între cauza dedusă judecătii și cauza soluționată prin hotărârea din 13.12.2007 întrucât în această din urmă cauză era vorba de reformarea unei hotărâri judecătorești irevocabile în urma unui recurs în anulare.

În cauza *Amurăriței* contra României Curtea Europeană a Drepturilor Omului a reținut, prin hotărârea din 23.09.2008 (definitivă la 23.12.2008) atât încălcarea art. 6 alin. 1 din Convenție, cât și a art. 1 din Protocolul nr. 1 la Convenție. Sub acest din urmă aspect, a reținut că, dacă în cauze în care ridicau probleme similare și în care s-a constatat încălcarea art. 1 la Protocolului nr. 1 din cauza rejudecării soluției date definitiv unei controverse în urma unui recurs în anulare (cauza *Brumărescu* contra României, S.C. *Mașinexportimport Group S.A.* contra României), în cauza pendinte este vorba de efectele atingerii aduse securității raporturilor juridice asupra reclamantei, efecte similare cu prima situație și anume: pierderea unui drept de proprietate care fusese recunoscut înainte printr-o hotărâre definitivă și irevocabilă, care a fost executată și pronunțată într-un litigiu între aceleași părți (într-o acțiune de partaj) cu cele care s-au regăsit apoi în procesul asupra acțiunii în revendicare.

Așadar, era vorba de hotărârile pronunțate în cadrul a două acțiuni succesive între aceleași părți: o acțiune de partaj succesorală, în care reclamantei i se atribuisse un teren, urmată de o acțiune în revendicare în care reclamanta pierduse același teren care-i fusese atribuit la partaj. Fiind vorba de două procese, având aceeași natură civilă, între aceleași părți, s-a putut

reține o încălcare a principiului securității raporturilor juridice; ori, în prezenta cauză, nu se poate reține nici măcar existența a două acțiuni succesive având naturi diferite – penală și civilă – și nici identitatea de părți.

Pe de altă parte, în legătura cu natura drepturilor a căror încălcare poate fi invocată în baza Convenției Europene a Drepturilor Omului, astfel cum a reținut chiar prin una dintre cele două hotărâri invocate de recurentă (Valer Pop împotriva României), Curtea Europeană a Drepturilor Omului a reamintit că contenciosul fiscal nu intră în domeniul de aplicare a drepturilor cu caracter civil, în ciuda efectelor patrimoniale pe care le are obligatoriu asupra situației contribuabililor. În consecință, a stabilit că nu se poate reține o încălcare a art. 6 par. 1 și a art. 13 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, capătul de cerere întemeiat pe aceste prevederi fiind incompatibil *ratione materiae* cu dispozițiile Convențiilor în sensul art. 35 alin. 3.

Nu poate fi reținut nici argumentul invocat de recurent (de asemenea, prin concluziile asupra fondului cauzei) privind acceptarea soluției tribunalului în legătură cu aplicarea art. 244 pct. pct. 2 din Codul de procedură civilă. Susținerea recurentului pe fundamentează pe interpretarea unidirecțională a textului în discuție; suspendarea judecării cauzei în temeiul art. 244 pct. 2 poate avea în vedere și situația în care, în urma judecării de către instanța penală acțiunii penale (iar nu a plângerii împotriva ordonanței procurorului) s-ar fi pronunțat o soluție de condamnare și s-ar fi soluționat și acțiunea civilă.

Fondul cauzei

Sub aspectul situației de fapt, mai sunt de reținut următoarele:

Întrucât la societățile comerciale cu care reclamanta pretinde că a avut relații comerciale și la care s-au făcut controale încrucișate, organul fiscal nu a putut intra în posesia evidenței contabile a societăților în cauză, verificările au fost efectuate pe baza datelor existente în evidența informatizată a Serviciului administrativ, arhivă și gestionare a formularelor din cadrul D.G.F.P. [redacted]. Din procesele-verbale întocmite cu prilejul controalelor încrucișate rezultă următoarele:

- factura fiscală seria [redacted] nr. [redacted]/27.03.2003 emisă de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] a fost achiziționată de la distribuitorul autorizat S.C. [redacted] S.A. de către AF [redacted] h. [redacted], prin [redacted], astfel cum rezultă din procesul-verbal încheiat la data de 28.06.2006 și înregistrat sub nr. [redacted] 29.06.2006;
- factura fiscală seria [redacted] nr. [redacted] 31.03.2003 emisă de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] face parte din carnetul de facturi achiziționat

de d-nr. [redacted] în condițiile în care unicul asociat al societății este Olariu Iulian, astfel cum rezultă din procesul-verbal încheiat la data de 4.07.2006 și înregistrat sub nr. [redacted]/4.07.2006;

două dintre facturile fiscale emise de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] nr. [redacted] B nr. [redacted] 0/28.03.2003 fac parte din carnetul de facturi achiziționat de la distribuitorul autorizat de AF [redacted] [redacted] în timp de factura nr. [redacted] 17.08.2003 face parte din carnetul de facturi achiziționat de emitentul S.C. [redacted] S.R.L., prin delegatul [redacted], astfel cum rezultă din procesul-verbal încheiat la data de 30.06.2006 și înregistrat sub nr. [redacted] 3.07.2006;

factura fiscală seria [redacted] B nr. [redacted] 9/1.06.2003 emisă de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] Neamț face parte din carnetul de facturi achiziționat de la S.C. [redacted] S.A. Piatra Neamț, de către AF [redacted] S.A., astfel cum rezultă din procesul-verbal încheiat la data de 7.08.2006;

factura fiscală nr. [redacted] 23.08.2003 emisă de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] face parte din carnetul de facturi achiziționat de S.C. [redacted] S.R.L., astfel cum rezultă din procesul-verbal încheiat la data de 20.06.2006 și înregistrat sub nr. [redacted] 26.06.2006;

2 dintre cele 10 facturi fiscale emise S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] facturile fiscale (avute în vedere la control) fac parte din carnetul de facturi ridicat de la distribuitorul autorizat de administratorul unei alte societăți (S.C. [redacted] S.R.L. Piatra Neamț), respectiv facturile fiscale Seria [redacted] cu numerele [redacted] 1.05.2004 și [redacted] 5.05.2004; celelalte 8 facturi fac parte din carnetele de facturi ridicate de la distribuitorul autorizat de emitentul S.C. [redacted] S.R.L., prin administratorul [redacted] - facturile seria [redacted] B nr. [redacted] 2/24.09.2003, nr. [redacted] 3/28.02.2004, nr. [redacted] 28.02.2004, nr. [redacted] 6/4.06.2004, nr. [redacted] 7/7.06.2004, nr. [redacted] 11.06.2004, nr. [redacted] 20.06.2004 și nr. [redacted] 25.06.2004, astfel cum rezultă din procesul-verbal unilateral încheiat la data de 14.04.2006;

facturile fiscale seria [redacted] nr. [redacted] 30.07.2004, [redacted] 28.07.2004 și [redacted] 29.07.2004 emise de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] au fost achiziționate de la distribuitorul autorizat S.C. [redacted] S.A. de către AF [redacted] astfel cum rezultă din

procesul-verbal încheiat la data de 28.06.2006 și înregistrat sub nr. [redacted] 03.2006;

- facturile fiscale nr. [redacted]/31.08.2004, [redacted]/31.08.2004 și [redacted]/2.09.2004 emise de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] au înscris în serie indicativul MM, care aparține județului Maramureș, astfel cum s-a reținut prin procesul-verbal încheiat la data de 8.08.2006;

- factura fiscală seria [redacted] nr. [redacted] 1.09.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] face parte din carnetul de facturi achiziționat de la distribuitorul autorizat de către această societate, astfel cum rezultă din procesul-verbal încheiat la data de 14.07.2006 și înregistrat sub nr. [redacted] 8.07.2006;

Sintetizând, rezultă că următoarele facturi fiscale au fost achiziționate de la distribuitorul autorizat de către societățile înscrise pe facturi ca furnizor al reclamantei S.C. [redacted] S.R.L.: seria [redacted] nr. [redacted] 24.09.2003, nr. [redacted] 28.02.2004, [redacted] 28.02.2004, nr. [redacted] 4.06.2004, nr. [redacted] 7/7.06.2004, nr. [redacted] 11.06.2004, nr. [redacted] 06.2004 și nr. [redacted] 25.06.2004 emise de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] Neamț; seria [redacted] nr. [redacted] 27.08.2003 emisă de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] jud. Neamț; seria [redacted] nr. [redacted] 1.09.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted].

Este de reținut și faptul că în cazul altor furnizori ai reclamantei organul fiscal nu a reținut că operațiunile consemnate în facturile fiscale nu corespund realității, deși în urma controalelor încrucișate și a verificărilor efectuate pe baza aceluiași date existente în evidența informatizată a Serviciului administrativ, arhivă și gestionare a formularelor din cadrul D.G.F.P. [redacted] rezultat situații identice, respectiv că facturile au fost achiziționate de la distribuitorul autorizat de către societățile înscrise pe facturi ca furnizor al reclamantei S.C. [redacted] S.R.L. Este cazul societăților S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] Neamț, S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] Neamț și S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] Neamț (procesele-verbale nr. [redacted] 3.09.2006, nr. [redacted] 10.07.2006 și nr. [redacted] 23.06.2006).

De asemenea, din raportul de inspecție fiscală nr. [redacted] 13.12.2006 rezultă faptul că S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] și S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] sunt între principalii furnizori ai reclamantei.

În privința S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] mai este de reținut faptul că a efectuat servicii în beneficiul reclamantei – exploatare masă lemnoasă, transport bușteni – în perioada în care reclamanta avea în derulare contracte de furnizare încheiate cu direcțiile

silvice din Bacău, Neam, Iași și Vaslui (contracte depuse în copie în dosarul de urmărire penală atașat).

Față de aceste împrejurări de fapt se impune a fi anulate actele fiscale contestate pentru cele 8 facturi fiscale emise de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted], precum și pentru cele două facturi fiscale emise de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] și S.C. [redacted] S.R.L. [redacted].

Pentru celelalte facturile fiscale se reține că organelle fiscale a făcut o corectă aplicare a dispozițiilor art. 24 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 345/2002 – potrivit căreia, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată – și a dispozițiilor art. 145 alin. (8) lit. a) teza I din Codul fiscal (în redactarea în vigoare în perioada supusă verificării) text potrivit căruia pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, între altele, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în cazul taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să li fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să li fie prestate de o altă persoană impozabilă. Ambele texte prevăd condiția ca facturile fiscale să fie emise pe numele persoanei care solicită deducerea taxei pe valoare adăugată de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. În cauză, pretenșii furnizori ai reclamantei (pentru facturile fiscale rămase în discuție) sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, însă facturile fiscale nu puteau fi emise de către aceștia întrucât fuseseră achiziționate de la distribuitorul autorizat S.C. [redacted] S.A. de către reprezentanții altor societăți decât emitenții înscrși pe facturi.

Pentru aceleași considerente, s-a făcut o corectă aplicare și a dispozițiilor care reglementare în privința impozitului pe profit, respectiv art. 4 alin 6 lit. m) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994, art. 9 alin. 7 lit. j) din Legea nr. 414/2002 și a art. 21 alin. 4 lit. f) din Codul fiscal, fiind excluse din baza de calcul a impozitului pe profit cheltuielile cu materia primă motivat de faptul că aceste cheltuieli au fost înregistrate în contabilitate pe baza unor facturi fiscale care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, care să facă dovada efectuării operațiunii comerciale consemnată în respectivele facturi.

Expertiza contabilă invocată prin motivele de recurs nu putea fi reținută în cauză întrucât expertul desemnat nu a lămurit împrejurări de fapt, astfel cum se prevede prin art. 201 alin. 1 din Codul de procedură civilă, ci, substituindu-se instanței de judecată, s-a pronunțat asupra legalității actelor administrativ fiscale contestate, concluzionând că organele de control fiscal au interpretat eronat (ori „nefericit”, în cazul răspunsului la obiectivul nr. 4) dispozițiile legale.

Fuță de cele ce preced, curtea va admite recursul și va modifica hotărârea recurată în ceea ce privește fondul cauzei, prin anularea actelor contestate în privința taxa pe valoarea adăugată, impozitului pe profit și a accesoriilor rezultând din cele 8 facturi fiscale emise de S.C. [redacted] S.R.L. [redacted], precum și pentru cele două facturi fiscale emise de S.C. [redacted] R.L. [redacted] și S.C. [redacted] S.R.L. [redacted].

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

Admite recursul contencios administrativ - fiscal declarat de recurența-contestatoare S.C. [redacted] S.R.L. [redacted] N, cu sediul în [redacted] str. [redacted] bl. [redacted] ap. [redacted] județul [redacted] împotriva sentinței civile nr. [redacted] din 12 mai 2009, pronunțată de Tribunalul [redacted] în dosarul nr. [redacted] 2007, în contradictoriu cu intimata-părâtă DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE [redacted] J, cu sediul în [redacted], [redacted] nr. [redacted], județul [redacted].

Modifică în parte sentința civilă nr. [redacted] din 12.05.2009 pronunțată de Tribunalul Neamț.

Admite, în parte, acțiunea.

Anulează, în parte, decizia nr. [redacted] în 6.03.2007 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice [redacted] J în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente, impozitul pe profit și accesoriile aferente, obligații rezultând din următoarele facturi fiscale:

- seria [redacted] nr. [redacted] 24.09.2003 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

- seria [redacted] nr. [redacted] 28.02.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

- seria [redacted] nr. [redacted] 28.02.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

- seria [redacted] nr. [redacted] 4.06.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

- seria [redacted] nr. [redacted] 7.06.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

- seria [redacted] nr. [redacted] 11.06.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

- seria [redacted] nr. [redacted] /06.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

- seria [redacted] nr. [redacted] /25.06.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

- seria [redacted] nr. [redacted] /27.08.2003 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

[redacted] Județul Neamț;

- seria [redacted] nr. [redacted] /09.2004 emisă de S.C. [redacted] S.R.L.

[redacted] decizia de impunere nr. [redacted] din 14.12.2006 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice [redacted] - Activitatea de inspecție fiscală și în consecință, dispune emiterea unei noi decizii de impunere în urma recalculării obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fără luarea în considerare a acestor facturi.

Măntine dispozițiile sentinței referitoare la soluționarea excepției autorității de lucru judecat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 15.10.2009.

Președinte,

[redacted]

Judecător,

[redacted]

Judecător,

[redacted]

