

ROMANIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr. 1833/2015

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 5 mai 2015

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței .X. din 16 aprilie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică, se prezintă recurenta - pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin consilier juridic Mariana Popa, cu delegație la dosar și intimata – reclamantă SC .X. SRL (prin Administrator Special .X.), reprezentată prin avocat .X., cu delegație la dosar, lipsind recurenta – pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând că recursurile sunt declarate și motivate în termenul prevăzut de art.20 alin.(1) din Legea nr. 554/2004, fiind scutite de plata taxei de timbru; se mai învederează că intimata – reclamantă a depus întâmpinare.

Înalta Curte, constatând că nu mai sunt chestiuni prealabile de discutat, acordă cuvântul părților prezente în raport cu recursurile formulate.

Recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic, solicită, în principal, admiterea recursului astfel cum a fost formulat, casarea sentinței cu trimitere spre rejudecare, iar în subsidiar admiterea recursului, modificarea sentinței atacate cu consecința respingerii acțiunii ca neîntemeiată.

Arată că instanța de fond a omis să se pronunțe asupra capătului de cerere referitor la anularea Deciziei nr. 35/12.01.2012 emisă de ANAF ceea ce echivalează cu o necercetare a fondului cauzei.

Menționează că decizia de impunere a fost dată cu respectarea dispozițiilor prevăzute de OG nr. 92/2003 și OMFP nr. 972/2006.

Reprezentata intimătei-reclamante solicită respingerea recursurilor ca nefondate.

Cu privire la primul motiv de recurs, și anume faptul că instanța de fond a omis să se pronunțe asupra capătului de cerere privind anularea Deciziei nr. 35/12.01.2012 emisă de ANAF, îl consideră inadmisibil, având în vedere că prin cererea de chemare în judecată s-a solicitat anularea în tot a deciziei de impunere nr. .X./14.02.2011 dar și a tuturor actelor subsecvente.

Înalta Curte, în temeiul dispozițiilor art.150 Cod procedură civilă, reține cauza spre soluționare.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Circumstanțele cauzei.

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal la data de 19.09.2011 sub nr. dosar.X., reclamanta SC .X. SRL prin Administrator Special .X. în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, a solicitat ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună: anularea în tot a deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./14.02.2011 și a tuturor actelor subsecvente acestuia emise de către Ministerul Finanțelor Publice Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Finanțelor Publice a Municipiului; suspendarea executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./14.02.2011.

A solicitat reclamanta admiterea contestației așa cum a fost formulată și anularea tuturor actelor de executare efectuate în dosarul execuțional nr. .X. întocmit de către creditoarea Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., constatarea nulității absolute a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .X./14.02.2011 și a tuturor actelor subsecvente cât și a Somației nr. .X. emisă în dosarul de executare .X. nr. .X./06.04.2011.

Prin precizarea de la data de 21 martie 2012 (fila 782 vol III al Curții de apel), reclamanta și-a completat acțiunea în sensul că a contestat și Decizia nr. 35/12.01.2012 prin care s-a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X din data de 14.02.2011.

Pârâtele au formulat întâmpinări prin care au solicitat, pe fond, respingerea acțiunii ca neîntemeiate.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. a invocat pe cale de excepție inadmisibilitatea acțiunii în raport de faptul că procedura administrativă nu a fost epuizată și instanța nu se poate subroga în atribuțiile de soluționare care cad în sarcina autorității administrative fiscale, ANAF.

Pârâta ANAF a formulat de asemenea întâmpinare prin care a solicitat, pe cale de excepție, să se constate că acțiunea este nemotivată în ceea ce privește capătul de cerere privind anularea deciziei 35/12.01.2012 emisă de DGSC (precizarea acțiunii de la termenul din 21.03.2012), întrucât, prin acțiunea introductivă de instanța reclamanta nu și-a motivat acțiunea decât pe capătul de cerere privind anularea deciziei de impunere nr. .X./14.02.2011, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X..

Hotărârea instanței de fond

Prin Sentința .X. din 16 aprilie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal s-a admis contestația formulată de reclamanta SC .X. SRL PRIN ADMINISTRATOR SPECIAL .X. în contradictoriu cu pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE .X. și AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ și, în consecință, s-a admis contestația reclamantei în contradictoriu cu pârâțile împotriva deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală parțială nr..X./14.02.2014 și dispozițiile aferente privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. .X./9.02.2011 și nr..X./9.02.2011, dispunând anularea acestora. S-au respins obiecțiunile pârâtului Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. la raportul de expertiză contabilă judiciară și, în consecință, s-a admis raportul de expertiză contabilă judiciară.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea de apel a reținut, în esență, că prin raportul de expertiză efectuat în cauză au fost constatate lipsuri ale inspecției fiscale, lipsuri care evidențiază în mod concret superficialitatea raportului de inspecție fiscală, prin faptul că expertul contabil a identificat cumpărări de bunuri pentru care cota de TVA era de 9%, în inspecția fiscală fiind omis acest aspect.

A reținut judecătorul fondului că, atât timp cât documentele contabile prezentate și analizate întrunesc elementele cerute de legea contabilității Legea 81/991, expertul nu este dator să prezinte o justificare pentru deducerea taxei pe valoare adăugată, ca urmare a faptului că documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, expertiza contabilă netrebuind

să verifice sau să prezinte argumente justificative pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată.

A fost avută în vedere modalitatea eronată de întocmire a raportului de inspecție fiscală, coroborat cu faptul că însăși pârâta a invocat faptul că perioada fiscală a fost considerată anul fiscal, faptul că însăși decizia de impunere nu a respectat prevederile Codului fiscal, sumele solicitate la plată fiind cumulate pentru întreaga perioadă 01.10.2004 - 30.09.2009, fapt care face imposibilă verificarea de către reclamantă a acurateții calculelor efectuate încălcând astfel dreptul la apărare al reclamantei.

S-a constatat că decizia de impunere încalcă prevederile Codului fiscal, neprezentând defalcat, pe fiecare perioadă impozabilă, care este baza de impunere, quantumul datoriei solicitate sau accesoriile stabilite la aceasta.

S-a arătat în cuprinsul sentinței că decizia fiscală nu îndeplinește condițiile prevăzute de art. 43 și 87 din Codul de procedură fiscal, fiind aplicabile dispozițiile art. 46 din Codul de procedură fiscal privind nulitatea actului.

Referitor la stabilirea bazei de impunere, precum și a TVA aferentă facturilor pe care organul de control a pretins că nu le-a identificat în contabilitatea reclamantei, s-a avut în vedere că expertiza a concluzionat că s-a procedat pentru identificarea facturilor fizic precum și pentru stabilirea bazei de impunere pe perioada 01.10.2004 - 30.09.2009 la întocmirea situației facturilor neidentificate de inspectorii ANAF precum și a facturilor identificate.

S-a reținut că au fost identificate 839 facturi, pe care inspecția fiscală nu le-a luat în considerare, procedând la estimarea acestora și că reclamanta a depus la ANAF toate documentele solicitate, care nu au fost luate în considerare de către organul de control.

A mai reținut prima instanță că prevederile legale au fost aplicate trunchiat, respectiv prevederile art. 146 alin. 2 Cod fiscal, care pentru perioada verificată 01.10.2004 - 30.09.2009 nu au avut același conținut, justificarea dreptului de deducere a taxei putând fi demonstrată și cu alte documente, nu doar strict cu facturile originale, atâta timp cât situația nu a fost prezentată pe ani fiscali/perioade neimpozabile.

S-a avut în vedere că înregistrarea în contabilitate a bunurilor mobile și imobile s-a efectuat la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, art. 6 alin. 3, și art. 7 alin. 1.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA de rambursat la sfârșitul lunii septembrie 2004, s-a considerat că prin depunerea și

înregistrarea decontului TVA pentru data de 30.09.2004, eronat s-a apreciat că este prescrisă.

În ceea ce privește suma de .X. lei, din care TVA stabilit suplimentar și rămas de plată în sumă de .X. lei și accesorii TVA în sumă de .X. lei, conform deciziei de impunere emisă de organul fiscal, s-a constatat că raportul de expertiză s-a bazat numai pe documente justificative, nu pe prezumții sau declarații, raportul fiind supus auditului de calitate potrivit reglementărilor CECCAR, opinia expertului fiind cea mai în măsură să prezinte argumentele necesare și să susțină imparțial modalitatea de întocmire a raportului de inspecție fiscală.

Recursul

Împotriva acestei sentințe au formulat recurs pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În contextul unei succinte prezentări a situației de fapt, recurenta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. a dezvoltat următoarele critici față de soluția adoptată de prima instanță:

S-a arătat că instanța a omis a se pronunța pe capătul de cerere referitor la anularea Deciziei nr. 35/12.01.2012 emis de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, motiv de casare cu rejudecare conform prevederilor art. 312 alin 3 și 5 din Codul de procedură civilă.

A apreciat recurenta că o astfel de situație echivalează cu necercetarea fondului cauzei, ceea ce atrage casarea și trimiterea cauzei spre rejudecare.

Totodată, s-a susținut că hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină fiind nemotivată, caz de casare prevăzut de art. 304 pct. 7 din Codul de procedură civilă, instanța neținând cont de apărările pârâtelor și neargumentând înlăturarea acestora, fiind încălcate prevederile art. 261 alin 1 pct. 5 din Codul de procedură civilă.

S-a invocat și cazul prevăzut de art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă, instanța în mod nelegal dispunând anularea deciziei de impunere nr. .X./14.02.2011.

Prin recursul formulat, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat a se constata că instanța de fond nu s-a pronunțat asupra Deciziei nr. 35 din data de 12 ianuarie 2013 emisă de DGSC – ANAF, solicitând admiterea recursului și casarea sentinței atacate în sensul trimiterii cauzei spre rejudecare.

A apreciat recurența, că hotărârea pronunțată a fost dată cu aplicarea greșită a legii, caz circumscris prevederilor art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă.

Procedura în fața instanței de recurs

Intimata – reclamantă a depus întâmpinare prin care a invocat inadmisibilitatea motivului de recurs vizând trimiterea cauzei spre rejudecare față de omisiunea instanței de a se pronunța pe capătul de cerere privind anularea Deciziei nr. 35/12.01.2012 emisă de ANAF.

S-a arătat că acest capăt de cerere este derivat și indisolubil legat de cererea formulată inițial prin care s-a solicitat anularea deciziei de impunere și a tuturor actelor subsecvente.

A apreciat intimata că decizia face parte din categoria actelor subsecvente, fiind solicitată anularea acesteia pentru aceleași motive indicate în acțiunea introductivă de instanță.

S-a considerat că au fost eludate dispozițiile art. 281 ind. 2 din Codul de procedură civilă, recurențele în mod deliberat urmărind casarea hotărârii și trimiterea acesteia spre rejudecare.

Totodată, s-a mai arătat că recurențele nu manifestă vreun interes procesual față de pronunțarea și pe capătul de cerere referitor la anularea Deciziei nr. 35/12.01.2011, astfel că acest motiv de recurs este inadmisibil.

Pe fondul recursului, a solicitat respingerea acestuia ca nefondat, cu obligarea recurentelor la plata cheltuielilor de judecată.

S-a susținut că însușirea concluziilor expertului nu semnifică nemotivarea hotărârii, instanța argumentându-și soluția cu împrejurările de fapt și de drept care au creat convingerea acesteia.

A apreciat că soluția primei instanțe este legală și temeinică, recursul fiind inadmisibil pentru primul motiv de recurs și nefondat pentru restul motivelor.

Considerentele și soluția instanței de recurs

Înalta Curte, examinând sentința atacată sub aspectul criticilor formulate și raportat la prevederile Legii nr. 554/2004, republicată, reține că este incident în cauză motivul de casare prevăzut de art. 312 alin.3 teza a II-a și alin 5 din Codul procedură civilă, vizând soluționarea procesului fără a se pronunța asupra cererii care a investit instanța, ceea ce echivalează cu necercetarea fondului cauzei.

Drept urmare, pe temeiul legal arătat, se va casa sentința instanței de fond și se va trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe, în considerarea celor în continuare arătate.

În fapt, prin cererea inițială, reclamanta a investit instanța de contencios administrativ cu o cerere prin care a solicitat anularea în tot a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. X./14.02.2011 și a tuturor actelor subsecvente acesteia emise de către Ministerul Finanțelor Publice Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Finanțelor Publice a Municipiului; suspendarea executării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. X./14.02.2011.

Constată instanța de control judiciar că, prin cererea depusă în ședința din data de 21 martie 2012 (filele 782 și următoarele Volumul III – dosar curte de apel), reclamanta și-a completat acțiunea solicitând și anularea Deciziei nr. 35 din data de 12 ianuarie 2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care a fost respinsă contestația formulată împotriva Deciziei de impunere fiscală nr. 6 din data de 14 februarie 2011.

Curtea de apel, în pronunțarea soluției, deși a reținut că reclamanta a epuizat procedura administrativă prealabilă, a omis să facă orice fel de referire asupra deciziei prin care s-a soluționat contestația, atât în considerente, cât și în dispozitiv.

Amintește Înalta Curte de Casație și Justiție că Decizia de soluționare a contestației nr. 35 din data de 12 ianuarie 2012 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, nu reprezintă un act „subsecvent” Deciziei de impunere nr. X./14.02.2011, în accepțiunea dată de către intimata reclamantă prin întâmpinare, în condițiile în care, singurul act administrativ care poate fi atacat la instanța de contencios administrativ, conform prevederilor art. 218 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este acesta din urmă.

În materia actelor administrativ fiscale nu putem vorbi de un capăt de cerere derivat și indisolubil legat de cel inițial, în condițiile în care Titlul IX (art. 205-218) din Codul de procedură fiscală reglementează o procedură administrativă obligatorie de contestare a actelor administrativ fiscale tipice sau asimilate, inclusiv nesoluționarea unei cereri sau refuzul nejustificat de emitere a actului administrativ – fiscal, procedură care se finalizează prin decizia emisă în temeiul art. 216-217, ce poate fi atacată în contencios administrativ potrivit art. 218 alin 2 Cod procedură fiscală.

În interpretarea normelor care reglementează procedura de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrativ-fiscale, reglementată de art.

205-218 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat în mod constant că procedura contestației prevăzută de Codul de procedură fiscală are caracterul unei proceduri administrative obligatorii, cu caracteristica sui generis a atacării în fața instanței de contencios fiscal a deciziilor emise de organele fiscale în soluționarea contestațiilor cu privire la actele administrative fiscale.

Astfel, se observă că, inițial acțiunea a fost întemeiată pe dispozițiile art. 70 alin 1 și 2 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora „*Cererile depuse de către contribuabil potrivit prezentului cod se soluționează de către organul fiscal în termen de 45 de zile de la înregistrare*”, cu referire la dispozițiile art. 2 lit. h și i din Legea nr. 554/2004 privind „refuzul nejustificat” de a se soluționa contestația prealabilă formulată de reclamantă în data de 18.03.2011 și înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – DGFPMB sub numărul .X., iar procedura administrativă a fost finalizată prin emiterea Deciziei nr. 35 din data de 12 ianuarie 2012 de respingere a contestației, ceea ce a dus la o *modificare a cadrului procesual* conform dispozițiilor legale menționate mai sus.

Nu se poate invoca o lipsă de interes a recurentelor în a invoca necercetarea legalității deciziei organului de soluționare a contestației, întrucât Decizia 35 din data de 12 ianuarie 2012 nu este anulată „implicit”, ci ca urmare a exercitării căii de atac prevăzută de art. 218 alin 2 din Codul de procedură fiscală.

Față de aspectele arătate, se constată că prima instanța a omis a lua act de completarea acțiunii, împrejurare care echivalează cu o necercetare a fondului cauzei deduse judecății și care face, practic, imposibilă evaluarea legalității actelor fiscale în etapa controlului judiciar, cu condițiile în care, conform art. 314 Cod procedură civilă, Înalta Curte de Casație și Justiție hotărăște asupra fondului pricinii în cazul în care reformarea sentinței atacate are numai scopul aplicării corecte a legii la împrejurări de fapt ce au fost deplin stabilite.

Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Pentru aceste motive, recursul va fi admis, sentința atacată va fi casată și, în temeiul art. 313 teza I-a din Codul de procedură civilă, va fi trimisă cauza la aceeași instanță, spre rejudecare, cu aplicarea prevederilor art. 315 alin. (1) și (3) din același cod.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Admite recursurile declarate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței .X. din 16 aprilie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 5 mai 2015.

XXXX