

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

Decizia nr.4383

Dosar nr.1020/42/2012

Ședința publică de la 19 noiembrie 2014

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

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr..X. din 16 septembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal se prezintă recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic .X. și intimata-reclamantă S.C .X. S.A., reprezentată de avocat .X.,

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei arătându-se că, recursul este scutit de la plata taxei judiciare de timbru și a timbrului fiscal, fiind declarat și motivat în termenul prevăzut lege pentru această cale de atac.

De asemenea, prin Serviciul Registratură, la data de 3 octombrie 2014, intimata - reclamantă S.C .X.S.A., a depus întâmpinare care a fost comunicată recurenteii.

După prezentarea referatului, nemaifiind cereri de formulat instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul în susținerea recursului.

Reprezentanta recurentei-pârâte, consilier juridic .X., având cuvântul, pune concluzii de admitere a recursului, de modificare a sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiate.

În dezvoltarea motivelor de recurs, cu referire punctuală la argumentele expuse pe larg în cererea de recurs, în esență, arată că, hotărârea instanței de fond nu cuprinde motivele de fapt și drept care au format convingerea instanței și cele pentru care au fost înlăturate. Mia mult decât atât, instanța de fond a motivat hotărârea doar prin prisma concluziilor raportului de expertiză contabilă, concluzii care sunt interpretate greșit.

Pentru intimata-reclamantă, reprezentantul acesteia, având cuvântul, solicită respingerea recursului, cu consecința menținerii ca temeinică și legală a sentinței atacate. Arată că, obligarea instanțelor de a-și motiva hotărârile nu trebuie înțeleasă ca necesitând un răspuns la fiecare argument invocat în sprijinul unui mijloc de apărare invocat. De altfel, așa cum a reținut și instanța fondului, reclamanta a respectat în totalitate reglementările contabile și fiscale în vigoare, stabilind corect că impozitul pe profit aferent tranzacțiilor respective iar organul fiscal în mod greșit a stabilit impozit pe profit suplimentar pentru aceste tranzacții în quantum de .X. lei , dobânzi de .X. lei penalități de .X. lei, un total de .X. lei.

În temeiul art. 150 și art. 256 din Codul de procedură civilă, instanța declară dezbaterile publice închise și reține cauza în pronunțare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I.Circumstanțele cauzei

1.Obiectul cererii deduse judecării

Prin acțiunea înregistrată și precizată pe rolul Curții de Apel .X., reclamanta SC .X.SA, în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a solicitat anularea în parte a Deciziei nr. 456/2012 privind soluționarea contestației formulate de SC .X.SA din .X. înregistrată la Direcția Generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 906742/08.05.2012, în ceea ce privește respingerea contestației SC .X.SA .X. pentru suma de .X. lei (punctele 1-3 din dispozitivul deciziei atacate).

Prin precizarea acțiunii, reclamanta a solicitat anularea în tot a Deciziei de impunere nr. .X./30.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, aparținând Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, Activitatea de Inspecție Fiscală.

Motivând acțiunea, reclamanta a arătat că, în mod neîntemeiat, organul de inspecție fiscală, în baza Deciziei de Impunere .X./30.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată în quantum total de .X. lei, reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice romane, în quantum de .X. lei, la care se adaugă majorări de întârziere în quantum de .X. lei; taxa pe valoarea adăugată, în quantum de .X. lei, la care se adaugă majorări de întârziere în quantum de .X. lei; impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice nerezidente, în quantum de .X. lei, la care se adaugă majorări de întârziere în quantum de .X. lei, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, în quantum de .X. lei, la care se adaugă majorări de întârziere în quantum de .X. lei; vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, în quantum de .X. lei, la care se adaugă majorări de întârziere în quantum de .X. lei.

A învederat că normele legale privind durata inspecției fiscale au un caracter imperativ, formularea utilizată de legiuitor,

respectiv durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni, fiind lipsită de orice echivoc cu privire la caracterul normelor legale incidente.

Un alt motiv de nulitate, care afectează în parte validitatea actelor administrative fiscale atacate, are în vedere împrejurarea că organul fiscal a încălcat dispozițiile legale care reglementează prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale și respectiv perioada supusa inspecției fiscale.

Arată că obligației corelative de plată trebuie să corespundă și dreptul de încasare a acesteia, la a cărui naștere se raportează și curgerea termenului de prescripție extinctivă de 5 ani.

Reclamanta a apreciat că, în condițiile art. 93 din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedura fiscală, organul fiscal avea obligația de a constata împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale și de a proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.

A mai învederat că, potrivit dispozițiilor art.1 alin.2 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, act normativ în vigoare la momentul împlinirii termenului de prescripție, odată cu stingerea dreptului la acțiune privind un drept principal se stinge și dreptul la acțiune privind accesoriile.

Un alt motiv de nulitate absolută a actului administrativ constă în faptul că avizul de inspecție fiscală se comunica contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, cu 30 de zile pentru marii contribuabili și cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

Pe fond arătat că actul administrativ atacat este lovit de nulitate absolută.

În mod neîntemeiat organul fiscal a constatat că suma de .X. Rol, reprezentând diminuare a valorii terenului „Gospodărie anexa” - în suprafața de 22.694 mp, cu ocazia efectuării reevaluării de la data de 31.12.2003, trebuia înregistrată la data de 31.12.2003, în cont de cheltuielile și nu, prin diminuarea plusurilor din reevaluarea celor 11 terenuri, în suma de .X. rol, așa cum a procedat SC .X.SA.

În speță își găsesc aplicabilitatea dispozițiile punctului 71⁵ din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aprobată prin H.G. nr. 44/2004, care stabilesc ca „pentru determinarea valorii ramase neamortizate, în cazul mijloacelor fixe cu valoare contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată” respectiv HG 1553/2003.

Față de această situație, în mod greșit organul fiscal a stabilit în sarcina reclamantei un impozit pe profit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, la care se adaugă accesoriile aferente.

În mod neîntemeiat organele de inspecție fiscală au constatat un profit impozabil aferent perioadei 2005-2006, în suma de .X. lei (Ron), structurat astfel pentru anul 2005, suma de .X. Ron, pentru anul 2006, suma de .X. Ron.

Conform art. 22 alin. (5) corelat cu art. 19 din Codul fiscal și punctul 57 din HG 44/2004 înregistrarea și menținerea în capitaluri proprii a rezervelor constituite în baza unor acte normative nu se consideră modificarea destinației sau distribuției ca să fie tratată ca element similar veniturilor.

Reclamanta a precizat că, această concluzie este în contradicție cu actele normative în vigoare. A menționat că diferența din reevaluare pe care organele de inspecție fiscală nu o includ în valoarea fiscală a terenurilor rezultă ca urmare a reevaluărilor efectuate conform dispozițiilor legale, respectiv HG 1553/2003 la data de 31.12.2003, precizând că este singurul impozit pe profit care nu se calculează prin cumulare, restul activității din perioada fiscală respectivă, pentru care majorările și penalitățile se calculează de la data respective (25.07.2005), iar pentru celelalte sume pentru care s-a stabilit impozit pe profit suplimentar, majorările și penalitățile se calculează începând cu data de 15.04.2009 (întrucât din anul 2004 până în anul 2007 societatea a înregistrat pierdere fiscală). Din perioada verificată primul an pentru care s-a calculat profit impozabil a fost anul 2008 cu scadența 15.04.2009.

Totodată, a arătat că în conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) pct. 33 lit. c) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 29 alin. (3) și pct. 110 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 1752 / 2005, în valoarea fiscală a immobilizărilor corporale se include și reevaluarea contabilă făcută potrivit legii, (HG 1553/2003), situație în care valoarea reevaluată se substituie valorii de intrare a acestor immobilizări.

Din această perspectivă a apreciat cert faptul că surplusul din reevaluare se ia în calculul amortizării, fiind deductibil fiscal, având în vedere că valoarea rezultată din reevaluare este atribuită activului, înlocuind astfel costul de achiziție / de producție atribuit inițial aceluși activ și, după cum este știut ultima reevaluare conform legii și deci recunoscută fiscal este cea de la 31.XII.2003 efectuată conform HG nr.1553/ 2003. Astfel este evident că mențiunea de la art. 33 al. 7) pct. a) a Codului Fiscal este valabilă pentru activele achiziționate începând cu 01.01.2004, așa după cum este știut faptul că, potrivit art. 24 alin. (4) lit. a) din Codul Fiscal, terenurile nu reprezintă active amortizabile.

Referitor la Raportul de inspecție fiscală nr. 53.153/30.03.2012, punct 3, pag. 16 - 23, la acest punct, a precizat că prin adresa nr. .X./19.04.2005 a solicitat Ministerului Finanțelor Publice un punct de vedere cu privire la aceste aspecte, iar prin adresa nr. .X./26.05.2005 instituția amintită le-a răspuns că în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate la 31.XII.2003 (HG 1553/2003). Astfel, în condițiile în care pentru tranzacțiile efectuate conform art. 33 din Codul fiscal s-a calculat și virat impozit pe profit, la rândul 37 din Declarația 101/2005 trebuia menționat „0” (zero) în loc de „.X.” lei, aspect sesizat de organul de inspecție fiscală, dar care, în loc să reglementeze calculul, a preferat să preia sume neconforme cu declarația 101/2005 (RIF nr..X./30.03.2012 pag.7, s-a preluat rd. 37 cu suma de „.X.” în loc de „.X.”).

Totodată, arată reclamanta, organul de inspecție fiscală a încadrat în mod neîntemeiat toate prestările de servicii (comision agent) ca aparținând prevederilor art. 21 alin. 4, lit. m din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal și aplicate conform pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004.

A susținut că, în realitate, aceste prestări de servicii au fost înregistrate pe baza art.21, alin. 2, lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv „cheltuieli pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi...” și aplicate conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, care stabilesc: „În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, precum și în situația în care contribuabilul se afla înăuntrul perioadei de recuperare a pierderii fiscale, conform legii, cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal sunt deductibile”.

Cu privire la contractul de agent încheiat între SC .X.SA .X. și domnul .X., a precizat că în baza convenției nr. 98/19.05.2007, încheiata între SC .X. SRL (în calitate de cedent) și SC .X. SA (în calitate de cesionar), a fost cesionat către SC .X.SA, contractul (acordul de agent) .X./15.08.2005, încheiat între SC .X.SRL (în calitate de client) și d-1 .X. (în calitate de agent), comisionul fiind de .X. lei.

Cu privire la acordul de consultantă nr. .X./X./11.09.2008 încheiat între SC .X.SA .X. și .X. (comision calculat pentru contractul de vânzare bunuri, încheiat între SC .X.SA și .X.), în mod neîntemeiat organul fiscal a calculat un profit impozabil în suma de .X. lei (.X.-.X.).

Față de acest aspect, a învederat faptul că inspectorii fiscali nu au avut în vedere Raportul de activitate al .X. din data de 13.09.2009, pus la dispoziția organului fiscal de către SC .X.SA .X..

Cu privire la Contractul de agenție nr. .X./2006 încheiat între SC .X.SA .X. și .X.-SUA (comision calculat pentru contractul de vânzare bunuri, Încheiat între SC .X.SA și SC .X. SA-), a menționat că SC .X.SA .X. a prezentat raportul de activitate încheiat cu acest agent, dar nici acest document justificativ nu a fost avut în vedere de către organul fiscal, cu atât mai mult cu cât acest raport a fost

înaintat în copie inclusiv la semnarea minutei privind discuția finală cu contribuabilul.

Referitor la suma de .X. RON considerată nedeductibilă (comision agent .X., .X.), a precizat că aceasta sumă s-a înregistrat în baza clauzelor contractuale și pe baza referatului către conducerea societății prin care comisioanele oprite direct de cele 2 firme enumerate.

Veniturile societății nu au fost reduse cu acest comision, ci au fost înregistrate la valorile înscrise în contractele încheiate și respectiv în documentele justificative - facturi, dispoziții de livrare - prevăzute de legislația în vigoare, documente ce au stat la baza stabilirii veniturilor fiscale luate în calculul impozitului pe profit. Facturile respective au fost încasate din acreditivul deschis de client, la valori cuprinse în contractul dintre părți, mai puțin comisionul convenit agentului local, așa cum s-a convenit în termenii contractuali.

Referitor la concluzia organului fiscal potrivit căreia din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală asupra documentelor justificative și de evidența contabilă ale SC .X.SA, a fost constatat faptul că operatorul economic a acordat în mod nelegal tichete de masă salariaților, în perioada iulie - decembrie 2005, în baza contractului colectiv de muncă pe unitate, în suma de .X. lei, în condițiile în care în această perioadă de timp, a înregistrat obligații bugetare restante, a învederat faptul că nu sunt incidente prevederile art. 1 din Ordonanța de Urgență 79/2001, fiind o societate cu capital privat.

Referitor la TVA în cuantum de .X. lei, la care se adaugă majorări de întârziere în cuantum de .X. lei aferent debitului în suma de .X. lei a menționat că este formată din TVA aferent cheltuielilor de protocol nedeductibili pentru anii 2004-2009 în valoare de .X. lei și TVA aferent cheltuielilor nedeductibile cu combustibil pentru perioada 05.2009 -31.08.2010 în valoare de .X. lei.

Referitor la TVA nedeductibil aferent cheltuielilor de protocol nedeductibile constatate de organul fiscal în perioada august 2004 - august 2010, s-a menționat că aceste sume au fost determinate

având la baza declarația anuală a impozitului pe profit, nu s-au întocmit note contabile de stornare a TVA-lui aferent acestora și implicit nu au fost raportate în Declarația 300 ca rectificare a sumelor declarate anterior.

Nedeductibilitatea TVA-ului aferent cheltuielilor cu combustibilul constatat de organul fiscal în perioada 2009 - august 2010, face referire la autoturismele societății pentru care nu avea dreptul să deducem TVA, în condițiile în care acestea ar fi fost folosite exclusiv ca autoturisme de transport persoane -art. 145¹ limitări speciale ale dreptului de deducere.

Cu privire la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți-persoane juridice nerezidente, în cuantum de .X. lei, la care se adaugă majorări de întârziere în cuantum de .X. lei s-a menționat că aceste sume sunt determinate de considerarea că nedeductibile a cheltuielilor cu prestările servicii menționate, motiv pentru care au urmat regimul juridic al acestora.

Totodată, relativ la .X. a precizat că a fost încheiat cu această firmă contractul privind reprezentarea clientului (.X.SA) în vânzări către .X. and .X. LTD India, .X. India; în contract se specifică activitățile pe care prestatorul se obligă să le desfășoare și în același timp și cota procentuală a comisionului (inițial 8,5%, redus prin act adițional la 7%).

Referitor la suma de .X. lei în relația cu ONGC India, a menționat că nota contabilă 622=411 nu face decât să recunoască caracterul licit și corect al operațiunii contabile făcute, adică o diminuare a creanței față de terț; recunoașterea caracterului deductibil al cheltuielii înregistrate, fiind vorba de o realizare a unui venit din exploatare mai mic decât cel preconizat inițial, prin acceptarea unor costuri plătite și în acest fel să fie realizate pe teritoriul României.

Cu privire la contribuțiile pentru concesiuni și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, în cuantum de .X. lei, la care se adaugă majorări de întârziere în cuantum de .X. lei aferent debitului în discuție, s-a menționat că acesta este aferent plăților compensatorii

de concediere acordate de societate salariaților la încetarea contractelor individuale de munca.

Totodată, s-a precizat că plățile compensatorii au fost anulate în parte de instanța judecătorească, iar de la suma de .X. lei, s-a ajuns la suma bruta de .X. și, prin urmare, chiar dacă ar îmbrățișa punctul de vedere al organului fiscal, ar rezulta suma de .X. lei brut plăți compensatorii, la care se aplica 0,85% fond concedii și indemnizații, suma totală fiind de .X. lei ($2500191 \times 0,85\% = .X.$ lei.).

Referitor la vărsămintele de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, în cuantum de .X. lei, la care se adaugă majorări de întârziere în cuantum de .X. lei, reclamanta a arătat că suma reprezintă, în opinia organului fiscal, consecința faptului că în perioada septembrie 2004-decembrie 2004 SC .X.SA nu a calculat, înregistrat și virat către bugetul general consolidat suma de .X. lei, reprezentând vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

În legătură cu această sumă, prin decizia atacată s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./30.03.2012 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei, reprezentând: .X. lei - vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate .X. lei - majorări de Întârziere aferente.

Reclamanta a precizat cu privire la suma de .X. lei, în privința căreia nu s-a dispus desființarea actului administrativ fiscal, că un prim aspect este incidența prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale și totodată, potrivit dispozițiilor art. 42 și art. 43 din Ordonanța de Urgență nr. 102 din 29 iunie 1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului București, repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării

În drept a invocat prevederile art. dispozițiile art. 8 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, art. 98, art. 104, art. 218, alin. 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, ORDINUL nr. 14 din 5 ianuarie 2010 privind condițiile și modalitățile de anulare a inspecției fiscale.

2. Apărările formulate în cauză

Prin întâmpinarea formulată pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

Susține că actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai în anumite condiții, respectiv pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, iar nerespectarea prevederilor din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modul de comunicare a avizului de inspecție fiscală, nu este încadrat de legiuitor între elementele care pot atrage nulitatea Deciziei de impunere .X./30.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În ceea ce privește fondul cauzei, a învederat că Decizia nr.456/2012, în ceea ce privește punctele 1-3, contestate de către reclamanta, este legală și temeinică fapt ce rezultă din cuprinsul deciziei ce a fost pe larg motivată.

Prin răspunsul la întâmpinare, reclamanta S.C. .X.S.A. a solicitat a se constata că pârâta nu aduce niciun argument de natura să înlăture aspectele de nelegalitate invocate prin acțiune. Totodată prin cerere separată reclamanta a solicitat în dovedire proba cu înscrisuri și expertiză contabilă/fiscal judiciară.

3.Hotărârea instanței de fond

Prin Sentința nr. .X. din 16 septembrie 2013, Curtea de Apel .X. – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, a respins excepțiile privind nulitatea actelor contestate și excepția prescripției obligațiilor fiscale aferente anului 2004 , a admis în parte

acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X.S.A., în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și, în consecință, a anulat în parte Decizia nr.456/2012 și Decizia de impunere .X./30.03.2012 emise de ANAF în sensul că sumele datorate de reclamantă, potrivit raportului de expertiză totalizează .X. lei și se compun din : .X. lei TVA; .X. lei accesorii TVA; .X. lei accesorii vărsăminte persoane handicap neîncadrate; .X. lei impozit venituri persoane juridice nerezidente; .X. lei accesorii impozit venit persoane juridice nerezidente.

Totodată, a menținut restul dispozițiilor actelor contestate.

Pentru a se pronunța astfel, examinând actele și lucrările dosarului raportat la dispozițiile legale incidente în cauză, instanța a reținut referitor la motivul de nulitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X./30.03.2012 privind obligația de transmitere a avizului de inspecție fiscală prin încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art.101 și art.102 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată că, din analiza ordinului de serviciu nr..X./04.06.2010, anexa nr.02/2 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.03.2012 reiese că organele de inspecție fiscală au fost delegate la S.C. .X.S.A. „pentru inspecție fiscală parțială - control ulterior privind TVA, soluționare deconturi cu suma negativă de TVA cu opțiune de rambursare”.

De altfel, la art.102 alin.2 lit. a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare comunicarea avizului de inspecție fiscală nu este necesară pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului; în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii; în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat; în cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispoziții de reverificare cuprinse în decizia de soluționare a contestației.

Potrivit prevederilor art.102 alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, avizul de inspecție fiscală se comunică

contribuabilului, chiar în cursul efectuării inspecției pentru soluționarea cererii, nemaifiind aplicabile prevederile art.102 alin.1 lit.a) din același act normativ, așa cum în mod eronat, afirmă contestatara.

Art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede expres care sunt cauzele de nulitate ale unui act administrativ fiscal, respectiv: „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Așadar, arată instanța potrivit acestor dispoziții legale, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai în situațiile anterior menționate, nerespectarea prevederilor din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la modul de comunicare a avizului de inspecție fiscală, nefiind încadrată de legiuitor între elementele care pot atrage nulitatea Deciziei de impunere .X./30.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În ceea ce privește prescrierea dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale la sursa impozit pe profit este neîntemeiată. Potrivit art. 98 alin. 1 și art.91 alin1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, iar termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

Prin urmare, termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de întâi ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, reprezentată de termenul legal de depunere a declarației fiscale.

Pe fondul cauzei, instanța a reținut că, prin raportul de expertiză efectuat, s-a concluzionat că sumele datorate de către reclamanta bugetului de stat, totalizează .X. lei, iar impozitul pe profit suplimentar stabilit de inspecția fiscală nu este datorat de pârâtă.

Pârâta a susținut că sumele reținute de expertiza contabilă ca fiind datorate de către reclamantă bugetului de stat, ce totalizează .X. lei, nu sunt corect determinate, însă nu a solicitat ca instanța să încuviințeze o altă expertiză, iar obiecțiunile la raportul întocmit în cauză, făcute peste termen reiau cele susținute prin întâmpinarea formulată, fără a înlătura cu argumente cele reținute de expertul desemnat în cauză.

Expertul a răspuns la fiecare critică adusă de pârâtă, argumentând fiecare susținere în parte, instanța neputând proceda la înlăturarea raportului de expertiză și reține argumentele pârâtei.

4. Recursul exercitat în cauză

Împotriva Sentinței nr..X. din 16 septembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal a promovat recurs pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, întemeiat în drept pe dispozițiile art.304 pct.9 Cod procedură civilă.

În argumentarea acestuia s-a arătat că întreaga motivare a instanței este bazată pe raportul de expertiză efectuat în cauză.

Potrivit art.261 alin.1 Cod procedura civilă, hotărârea instanței de fond trebuie să cuprindă, între altele, motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței și cele pentru care au fost înlăturate susținerile părților.

Acest text a consacrat principiul potrivit căruia hotărârile trebuie să fie motivate, iar nerespectarea acestui principiu constituie motiv de casare potrivit art.304 pct.7 Cod procedura civilă, rolul textului fiind acela de a se asigura o bună administrare a justiției și

pentru a se putea exercita controlul judiciar de către instanțele superioare.

De altfel, chiar Curtea Europeană a Drepturilor Omului (cauza Achina împotriva României, cauza Gheorghe împotriva României) subliniază rolul pe care motivarea unei hotărâri îi are pentru respectarea art.6 paragraf 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului și arată că dreptul la un proces echitabil nu poate fi considerat efectiv decât dacă susținerile părților sunt examinate de către instanța, aceasta având obligația de a proceda la un examen efectiv al mijloacelor, argumentelor și elementelor de probă sau cel puțin de a le aprecia.

A nu motiva o hotărâre și a nu prezenta argumentele pentru care au fost înlăturate susținerile părților, echivalează cu o necercetare a fondului cauzei.

Faptul că s-a efectuat o expertiză contabilă în cauză, nu scutește judecătorul unei cauze de a-și motiva hotărârea și de a analiza susținerile părților, cu raportare directă la situația de fapt și de drept.

De asemenea, nemotivarea are și conotații care vizează nelegalitatea hotărârii atacate, întrucât ne aflăm în situația nesocotirii unei obligații legale a judecătorului, aceea de a proceda la motivarea hotărârii în cazurile prevăzute de lege (Ioan Les, Codul de procedura civilă comentariu pe articole, pag.842).

Astfel, având în vedere cele menționate anterior, considerăm că sentința civilă recurată este nemotivată și nelegală.

2. Hotărârea pronunțată a fost dată cu aplicarea greșită a legii, (art.304 pct.9 C.pr.civ.)

Instanța de fond a motivat hotărârea prin prisma concluziilor raportului de expertiză contabilă, concluzii pe care le considerăm interpretate greșit.

Instanța de judecată, la pronunțarea sentinței s-a bazat numai pe concluziile expertizei contabile, neluând în calcul întreg materialul probator de la dosarul cauzei și întreaga legislație în materie.

Apărările intimitei și procedura derulată în recurs

Reclamanta SC".X."SA prin întâmpinare a solicitat respingerea recursului arătând că această critica nu poate fi primită, sentința al cărei control de legalitate urmează a fi făcut răspunzând atât exigentelor art. 261 alin. 1 Cod procedură civilă, cât și exigentelor art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, care reglementează dreptul la un proces echitabil, fiind în deplină concordanță cu condițiile statuate prin practica C.E.D.O.

Astfel, obligația instanțelor de a-si motiva hotărârile nu trebuie înțeleasă ca necesitând un răspuns la fiecare argument invocat în sprijinul unui mijloc de apărare ridicat. Întinderea acestei obligații poate varia în funcție de natura cauzei și a hotărârii. În acord cu jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, întinderea motivării depinde de diversitatea mijloacelor pe care o parte le poate ridica în instanța, precum și de prevederile legale, de obiceiuri, de principiile doctrinale și de practicile diferite privind prezentarea și redactarea hotărârilor în diferite state, însă este necesar ca, pentru a răspunde cerințelor procesului echitabil, motivarea să evidențieze chestiunile esențiale ce i-au fost prezentate.

În același sens, în deplină concordanță cu practica CEDO, instanța supremă a statuat că motivarea unei hotărâri nu este o problema de volum, ci una de esență, de conținut, aceasta trebuind să fie clară, concisă și concretă, în concordanță cu probele și actele de la dosar.

În raport de cele mai sus arătate, urmează să constatați că sentința recurată a fost pronunțată cu respectarea cerințelor prescrise atât de legislația națională, cât și de practica europeană, aceasta relevând o analiză a chestiunilor esențiale învederate instanței de fond, a raporturilor juridice și a situației juridice prin prisma susținerilor, apărărilor și probelor de la dosar, instanța realizând un examen efectiv, real și consistent al mijloacelor, argumentelor și elementelor de probă ale părților.

II.Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

1.Argumentele de fapt și de drept relevante

Sentința nr..X./2013 contestată se sprijină exclusiv în motivare pe concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză.

De altfel, aceasta menționează în cuprinsul ei că „expertiza a stabilit că societatea datorează din decizia de impunere nr. .X./30.03.2012, următoarele sume: taxa pe valoare adăugată - .X. lei; accesorii taxa pe valoare adăugată - .X. lei; accesorii vărsăminte persoane handicap neîncadrate - .X. lei; impozit venituri persoane juridice nerezidente - .X. lei; accesorii impozit venituri persoane juridice nerezidente - .X. lei; Total sume datorate 220.39”¹.

„Expertul a răspuns la fiecare critică adusă de pârâtă, argumentând fiecare susținere în parte, instanța neputând proceda la înlăturarea raportului de expertiză și reține argumentele pârâtei”.

În raport și de critica recurentei, Înalta Curte reține că în cauză nu se poate releva o motivare proprie a instanței. Aceasta s-a mărginit să-și însușească în totalitate expertiza, fără ca din cuprinsul hotărârii să transpară motivele pentru care instanța a înlăturat cele reținute în decizia contestată, cu referire la actele și înscrisurile relevante.

Acest lucru echivalează cu o nemotivare a hotărârii, ceea ce concluzionează că recursul nu poate fi altfel soluționat, în conformitate și în practica CEDO, altfel decât prin admiterea sa.

Nemotivarea hotărârii, prin lipsa elementelor de judecată proprie ale instanței constituind pe de o parte motiv de recurs, dar putând fi invocată și din oficiu, conduce la nelegalitatea de plano a hotărârii.

Nu este vorba în speță despre o înlăturare a raportului de expertiză efectuat ori a concluziilor acestuia, însă raportul constituie doar o probă, administrată spre aflarea adevărului juridic care trebuie coroborată cu celelalte înscrisuri sau dovezi administrate.

2.Temeiul de drept al soluției adoptate în cauză

Față de cele mai sus expuse, recursul se apreciază a fi întemeiat în conformitate cu dispozițiile art.304¹ Cod procedură civilă motiv pentru care va admite recursul, urmând ca în temeiul dispozițiilor art.312 pct.9 Cod procedură civilă, Înalta Curte să caseze sentința, cu trimitere spre rejudecare aceleiași instanțe.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Admite recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr..X. din 16 septembrie 2013 a Curții de Apel .X. – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal.

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 19 noiembrie 2014.

JUDECĂTOR,

.X.

JUDECĂTOR,

.X.

JUDECĂTOR,

.X.

MAGISTRAT ASISTENT,

.X.