

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

DECIZIA nr.769

Dosar nr..X.

Ședința publică de la 23 februarie 2015

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

S-au luat în examinare *recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.-Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.* împotriva încheierii din 29 mai 2013 și sentinței civile .X. din 13 februarie 2014 pronunțate de Curtea de Apel .X. – Secția Contencios Administrativ și Fiscal și *recursul declarat de reclamantul .X..X.* împotriva sentinței civile .X. din 13 februarie 2014 a aceleiași instanțe.

La apelul nominal făcut în ședință publică au lipsit părțile, recurentul-reclamant .X..X. și recurenta-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.-Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Procedura legal îndeplinită.

Magistratul asistent a prezentat referatul cauzei, învederând faptul că recursurile au fost declarate și motivate cu respectarea termenului prevăzut de lege și că recurentul-reclamant a solicitat și judecarea cauzei în lipsă.

Înalta Curte, văzând cererea recurentului-reclamant de judecare în lipsă, apreciind cauza în stare de judecată, o reține spre soluționare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față:

Din analiza actelor și lucrărilor dosarului, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii deduse judecății și procedura derulată în fața instanței de fond

Prin acțiunea înregistrată la data de 20 noiembrie 2012 pe rolul Curții de Apel .X. – Secția Contencios Administrativ și Fiscal, reclamantul .X..X. a solicitat, în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.) prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., anularea Deciziei de impunere nr. X/21.05.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/21.05.2012 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

A susținut reclamanta, în esență, că inspectorii fiscali au stabilit în mod nelegal și abuziv sumele cu titlu de diferențe de impozite, taxe, contribuții și accesorii aferente suplimentare în sarcina clubului, urmare reconsiderării veniturilor obținute de sportivi și antrenori, ca fiind venituri de natură salarială, fără a corela statutul fotbalistului profesionist prevăzut în legislația română, regimul juridic al activității acestuia și natura juridică a contractelor încheiate de aceștia cu clubul în raport cu legislația fiscală în vigoare.

Apreciază că inspectorii fiscali au ignorat posibilitatea recunoscută de lege fotbaliștilor profesioniști de a încheia cu un club sportiv o convenție civilă încălcând în mod abuziv principiul libertății de voință în reglementarea contractelor, neavând dreptul de a reconsidera o activitate stabilită prin legea specială ca activitate independentă, și anume Legea nr. 69/2000 a educației fizice și sportului, ca fiind activitate dependentă prin raportare la criteriile prevăzute într-o hotărâre de guvern, în speță pct. 19 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind codul fiscal.

Curtea de Apel .X. a încuviințat reclamantei administrarea probei cu expertiză fiscală, având ca obiective impozitul pe veniturile fotbaliștilor, antrenorilor și personalului tehnic și administrativ, contribuțiile sociale datorate precum și accesoriile aferente acestora în

raport de aplicarea de la data de 01.01.2006 a prevederilor art. 14 din Legea nr. 69/2000 așa cum a fost modificat prin O.U.G. nr. 205/2005.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a formulat întâmpinare, prin care a invocat excepția inadmisibilității acțiunii. În subsidiar a solicitat respingerea acțiunii, ca nefondată.

În susținerea excepției inadmisibilității acțiunii, pârâta a arătat că reclamanta a solicitat anularea unor acte administrativ fiscale pentru care legiuitorul a prevăzut o cale specială de atac, respectiv art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscal, iar, potrivit art. 218 alin.(2) din același act, raportat la art. 8 alin.(1) din Legea nr. 554/2004, obiectul acțiunii îl constituie decizia emisă în soluționarea contestației.

Ulterior, pentru termenul de judecată din 17.06.2013, pârâta a mai invocat și excepția lipsei calității procesuale pasive, susținând că organul competent de soluționare a contestației reclamantei împotriva Deciziei de impunere nr. X/21.05.2012 este Agenția Națională de Administrare Fiscală.

2. Hotărârile instanței de fond

Prin *încheierea de ședință din 29 mai 2013*, Curtea de Apel .X. a respins excepția inadmisibilității acțiunii invocată de pârâtă, reținând că reclamanta a făcut dovada faptului că, anterior introducerii acțiunii pe rolul instanței, a formulat contestație prealabilă, înregistrată sub nr. .X./13.06.2012 la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.. Pârâta nu a făcut dovada soluționării contestației în termenul de 30 de zile prevăzut de Legea nr. 554/2004, astfel că reclamanta în mod corect a formulat acțiunea, legea necondiționând introducerea contestației administrative pe rolul instanței decât de formularea plângerii prealabile, nu și de soluționarea acesteia în cazul depășirii termenului de 30 de zile.

Prin *sentința civilă .X. din 13 februarie 2014*, Curtea de Apel .X. – Secția Contencios Administrativ și Fiscal a respins excepția lipsei calității procesuale pasive a Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., a admis acțiunea formulată de reclamantul .X..X. în contradictoriu cu pârâtele ANAF-prin Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.-prin Administrația Finanțelor Publice .X. și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.-Activitatea de Inspecție fiscală, a anulat în parte Decizia de

impunere nr. X/21.06.2012 (număr unic de înregistrare .X.) și Raportul de inspecție fiscală nr. X/21.05.2012 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., pe care le-a menținut numai în limita sumelor de .X. lei reprezentând impozit pe venit, .X. lei reprezentând majorări aferente impozitului de venit, .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, .X. lei reprezentând contribuția privind asigurările sociale, .X. lei reprezentând majorări aferente contribuției privind asigurările sociale și .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente contribuției privind asigurările sociale, și a obligat pârâta DGFP .X. să plătească reclamantei suma de 1.009 lei, reprezentând cheltuieli de judecată.

Cu privire la excepția lipsei calității procesuale pasive, instanța de fond a apreciat că nu este întemeiată, întrucât această instituție are calitatea de emitent al Deciziei de impunere nr. X/21.05.2012 și al Raportului de inspecție fiscală nr. X/21.05.2012, fiind irelevantă împrejurarea că, ulterior, DGFP .X. a înaintat plângerea prealabilă formulată de reclamantă către Agenția Națională de Administrare Fiscală în vederea soluționării.

Pe fondul cauzei, Curtea de Apel .X. a reținut, în esență, că Legea nr. 69/2000, astfel cum a fost modificată prin O.U.G. nr. 205/2005, are caracterul unei norme speciale față de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care constituie dreptul comun în materie. Drept urmare, convențiile civile încheiate în baza Codului civil între sportivii profesioniști și cluburile sportive, după intrarea în vigoare la O.U.G. nr. 205/2005, nu sunt de natură să genereze un raport de muncă și, implicit, o relație angajat-angajator.

3. Recursurile exercitate în cauză

Împotriva încheierii de ședință din 29 mai 2013 și împotriva sentinței civile .X. din 13 februarie 2014, a declarat recurs pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.-prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

Împotriva sentinței civile pronunțate de instanța de fond a formulat recurs și reclamantul .X..X..

3.1 Recursul pârâtei Direcția Generală Regională-prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.

Prin recursul declarat *împotriva încheierii de ședință din 29 mai 2013*, pârâta a solicitat, în temeiul art. 304 pct. 4 Cod procedură civilă, casarea hotărârii și respingerea acțiunii, ca inadmisibilă, iar, în subsidiar, în temeiul art. 304 pct. 8 și 9 Cod procedură civilă, modificarea încheierii recurate în sensul admiterii excepției inadmisibilității și respingerii acțiunii, în consecință.

A motivat recurenta-pârâtă că prima instanță a ignorat dispozițiile art. 218 alin.(2) Cod procedură fiscală raportat la art. 8 alin. (1) și la art. 7 alin.(1) din Legea nr. 554/2004, care prevăd că obiectul acțiunii la instanța de contencios administrativ competentă îl constituie decizia emisă în soluționarea contestației.

Deși reclamanta a anexat cererii de chemare în judecată contestația formulată împotriva deciziei de impunere și împotriva raportului de inspecție fiscală, prin acțiune reclamanta a atacat aceleași acte, fără a contesta decizia emisă în soluționarea contestației împotriva acelorași acte, ceea ce constituie un fine de neprimire a cererii.

Astfel, Curtea de Apel .X., prin soluția pronunțată, și-a depășit atribuțiile puterii judecătorești, pronunțându-se asupra legalității deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală.

Referitor la sentința civilă .X. din 13 februarie 2014, recurenta-pârâtă, în temeiul art. 304 pct. 8 și 9 Cod procedură civilă, a solicitat modificarea sentinței în sensul respingerii acțiunii, ca nefondată.

A arătat că raportul de inspecție fiscală nu are caracterul unui act administrativ fiscal, constituind doar actul în baza căruia a fost emisă decizia de impunere, conform art. 109 alin.(2) Cod procedură fiscală, doar decizia de impunere sau decizia de soluționare a contestației putând fi atacate în instanță.

A mai susținut recurenta-pârâtă că instanța de fond nu a ținut cont de faptul că, în timpul controlului, s-a constatat că activitățile prestate nu sunt efectuate întâmplător, conjunctural și nu îndeplinesc criteriile stabilite de prevederile legale pentru a fi activități independente, ci îmbracă caracterul unor activități dependente.

Astfel, întrucât activitățile desfășurate de sportivi nu au caracter ocazional și sunt înscrise în obiectul de activitate al reclamantului .X..X., rezultă că veniturile obținute de jucătorii de fotbal și antrenori, în baza convențiilor civile de prestări servicii sportive, sunt venituri din

activități dependente, de natură salarială, în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 67 din H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în perioada verificată.

3.2 Recursul reclamantului .X..X.

Prin recursul său declarat împotriva sentinței civile .X. din 13 februarie 2014, reclamantul a solicitat, în temeiul art. 304 pct. 8 și 9 și art. 304¹ Cod procedură civilă, casarea sentinței recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare la instanța de fond.

Susține recurentul-reclamant că instanța de fond a interpretat greșit concluziile raportului de expertiză administrat în cauză, fără a ține cont de faptul că, în perioada 2005-2008, a plătit o parte din creanțele stabilite cu titlu de impozite și contribuții sociale. Astfel, cuantumul penalităților, majorărilor de întârziere calculate pentru impozitele și contribuțiile aferente perioadei 2005-2008 este altul decât cel stabilit de către expert și hotărât de instanță.

Mai arată că prima instanță a aplicat greșit legislația fiscală cu privire la convențiile civile, pentru care nu se prevede decât plata unui impozit pe venit, nu și plata obligatorie a contribuțiilor de asigurări sociale.

II. Considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție asupra recursurilor

Examinând actele și lucrările dosarului, în raport și cu dispozițiile art. 304 și art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte va admite recursul pârâtei Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și va respinge recursul reclamantului .X..X., pentru următoarele considerente:

1.Aspecte de fapt și de drept relevante

Obiectul acțiunii îl reprezintă anularea Deciziei de impunere nr. X/21.05.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./21.05.2012 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Conform prevederilor art.205 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale, se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune a celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

Potrivit art. 210 alin.(1) Cod procedură fiscală, în soluționarea contestației, organul competent se pronunță prin decizie sau dispoziție, după caz iar alin.(2) al aceluiași articol statuează că decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Conform dispozițiilor art. 218 alin.(2) din același cod, *deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art. 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii.*

De asemenea, potrivit art. 2 din Codul de procedură fiscală, prezentul cod *constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.* Deci, procedura de contestare la organul fiscal este obligatorie în situația dată, fiind urmată de procedura în fața instanței de judecată.

Conform dispozițiilor art. 47 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, *actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.*

Din interpretarea coroborată a textelor legale menționate mai sus, Înalta Curte apreciază că nu poate fi contestată direct la instanța de contencios administrativ decizia de impunere, ci decizia dată de organul fiscal competent în soluționarea contestației împotriva actului administrativ fiscal de impunere după contestarea acestora în procedura recursului administrativ reglementată de art. 205 și următoarele din Codul de procedură fiscală.

Instituirea recursului grațios reprezintă o cale pusă la dispoziție de către legiuitor prin care persoana vătămată într-un drept al său de o autoritate publică are posibilitatea de a obține recunoașterea dreptului pretins sau a interesului său legitim direct de la organul emitent, aceasta fiind rațiunea pentru care s-a statuat că decizia de impunere poate fi atacată la organul fiscal competent.

Dispozițiile legale menționate din Codul de procedură fiscală nu instituie jurisdicții speciale administrative, în sensul art. 21 alin. (4) din Constituție și art. 6 din Legea nr.554/2004, ci reglementează proceduri de recurs administrativ prin care se dă posibilitatea organelor care au

emis actele administrative atacate, sau organelor superioare acestora, de a reveni asupra măsurilor luate sau de a le redimensiona în limitele prevăzute de lege, în acest sens statuând în mod constant Curtea Constituțională prin deciziile sale (deciziile nr. 409/2004, nr. 563/2006, nr. 673/2006).

Astfel, Înalta Curte apreciază a fi întemeiate susținerile recurente-pârâte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice în sensul că obiectul acțiunii în contencios administrativ se limitează, conform Codului de procedură fiscală, la atacarea deciziei de soluționare a contestației formulate în condițiile art. 205 și 206 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, decizia de impunere poate fi analizată de către instanța de contencios administrativ, însă numai în situația în care se solicită și anularea deciziei prin care a fost soluționată contestația împotriva deciziei de impunere, având în vedere dispozițiile art. 18 alin.(2) din Legea nr. 554/2004, potrivit cărora instanța este competentă a analiza și a se pronunța și asupra legalității operațiunilor administrative care au stat la baza emiterii actului supus judecații

În cauză, recurentul-reclamant .X..X. este ținut să urmeze procedura imperativă prevăzută de Codul de procedură fiscală, ca lege specială în această materie, *decizia de impunere nefiind un act administrativ fiscal ce poate fi contestat direct la instanța de contencios administrativ.*

Recurentul-reclamant a făcut dovada formulării, anterior acțiunii, la data de 13.06.2012, a contestației împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.

Într-adevăr, potrivit art. 2 lit. g) și art. 7 și 8 din Legea nr. 554/2004, partea care nu a primit niciun răspuns în termenul de 30 de zile de la înregistrarea cererii poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, dacă prin lege nu se prevede alt termen, însă, *în speță, după cum s-a reținut mai sus, părțile se află într-o procedură specială, reglementată de Codul de procedură fiscală.*

Termenul prevăzut de art. 70 Cod procedură fiscală, de soluționare a contestațiilor, este de 45 de zile, acest termen fiind de recomandare, și nu de decădere, pentru că, potrivit art. (2) al aceluiași articol, în situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare

informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate.

Prin urmare, acțiunea reclamantului privind anularea deciziei de impunere adresată direct instanței de contencios administrativ fiscal, în situația în care nu s-a solicitat anularea deciziei de soluționare a contestației formulate împotriva deciziei de impunere (și nici nu a fost emisă această decizie), raportat la considerentele reținute, apare ca fiind prematur formulată.

Astfel, soluția instanței de fond asupra excepției inadmisibilității acțiunii, prin încheierea de ședință din 29 mai 2013, și, în consecință, asupra fondului acțiunii, prin sentința civilă .X. din 13 februarie 2014, a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a dispozițiilor legale anterior amintite, motiv de recurs prevăzut de art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă.

Față de cele reținute anterior, restul motivelor de recurs formulate de recurenta-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. pe fondul cauzei, precum și motivele de recurs formulate de recurentul-reclamant .X..X. nu se mai impune a fi analizate.

2. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Față de considerentele expuse, Înalta Curte, în baza dispozițiilor art. 304 pct. 9 și art. 312 alin.(1)-(3) Cod procedură civilă și art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004, va admite recursul pârâtei Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., va modifica hotărârile recurate, în sensul respingerii, ca prematură, a acțiunii formulate de reclamantul .X..X., și va respinge recursul reclamantului, ca nefondat.

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII DECIDE:

Admite recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva încheierii din 29 mai 2013 și a sentinței civile .X. din 13 februarie 2014 pronunțate de Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal.

Modifică hotărârile atacate în sensul că respinge ca prematură acțiunea formulată de reclamanta .X..X..

Respinge recursul declarat de reclamantul .X..X. împotriva sentinței civile .X. din 13 februarie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 23 februarie 2015.

XXXX