

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

Decizia nr.4605

Dosar nr.10392/2/2009*

Ședința publică de la 26 martie 2013

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

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. S.R.L. împotriva sentinței civile nr. X din 29 februarie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă intimatul-pârât Ministerul Finanțelor Publice, prin consilier juridic, lipsind recurenta-pârâtă S.C. .X. S.R.L. și intimatele-pârâte Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, magistratul asistent arătând faptul că recursul este declarat și motivat în termen, însă nu este timbrat.

Nemaifiind cereri de formulat, Înalta Curte constată pricina în stare de judecată și acordă cuvântul părții prezente în raport cu cele învederate, precum și pe fondul recursului.

Consilierul juridic al intimatului-reclamant solicită, în principal, anularea recursului ca netimbrat, iar, în subsidiar, respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței recurate ca fiind temeinică și legală.

După rămânerea în pronunțare în prezenta cauză, dar mai înainte de sfârșitul ședinței de judecată, se prezintă recurenta-reclamantă prin administrator și avocat care depun la dosar taxa de timbru și concluzii scrise.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea formulată, reclamanta SC .X. SRL a solicitat, în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice, anularea în parte a deciziei de impunere nr. .X./2007 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală emisă de ANAF - DGFP .X..

Printr-o altă acțiune, înregistrată sub nr. X/2/2010 din 12.01.2010, ce a fost întrunită la dosarul X/2/2009, în urma admiterii excepției de litispendență, reclamanta SC .X. SRL a solicitat anularea în parte atât a deciziei nr. .X./2007 emisă de DGFP .X. cât și a deciziei nr. .X./2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin care s-a soluționat defavorabil contestația administrativă formulată de reclamantă.

În cuprinsul acțiunii, reclamanta a arătat că în mod greșit a fost obligată la plata sumei de .X. lei majorări de întârziere aferente TVA-ului suplimentar de .X. lei din factura nr. .X./30.09.2004 ce stornează factura nr. .X./30.04.2003, întrucât a primit factura de stornare abia în anul 2007.

Cauza a fost soluționată inițial prin sentința nr. X/13.10.2010, ce a fost casată prin decizia nr. X din 14.09.2011 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care a trimis cauza spre rejudecare la aceeași instanță, pentru a fi citate în cauză autoritățile publice emitente ale deciziei de impunere și decizie date în soluționarea contestației.

Prin sentința civilă nr.X din 29 februarie 2012 Curtea de Apel .X.- Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, judecând cauza în fond după casare a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L., în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., având ca obiect anularea în parte a deciziei de impunere nr. .X./ 2007 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. și a deciziei de soluționare contestație nr. .X./ 2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar în cuantum total de .X. lei, reprezentând .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar, .X. lei majorări de întârziere

aferente impozitului pe profit, .X. lei TVA de plată suplimentară și .X. lei majorări de întârziere aferente TVA de plată, ca nefondată.

Totodată a respins acțiunea având ca obiect anularea în parte a deciziei de impunere nr. .X./2007 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar în cuantum de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și .X. lei reprezentând majorări de întârziere, ca rămasă fără obiect.

Pentru a pronunța această soluție instanța de fond a reținut că împotriva deciziei de impunere nr. .X./ 2007, reclamanta a formulat contestație, ce a fost soluționată prin decizia nr. .X./ 2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Prin această decizie a fost admisă, în parte, și s-a dispus desființarea deciziei de impunere nr. .X./ 2007 emisă de DGFP .X., pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și .X. lei, majorări de întârziere aferente, urmând ca organul de inspecție fiscală să reanalizeze cauza în conformitate cu dispozițiile legale incidente în cauză și a celor precizate în motivarea deciziei.

Ca urmare a acestei soluții, Curtea de Apel a respins acțiunea având ca obiect anularea în parte a deciziei de impunere nr. .X./ 2007 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite suplimentar în cuantum de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar și .X. lei reprezentând majorări de întârziere, ca rămasă fără obiect.

Prin aceeași decizie nr. .X./2009, a fost respinsă, ca neîntemeiată și nemotivată, contestația reclamantei pentru suma totală de .X. lei, reprezentând .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar, .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, .X. lei TVA de plată suplimentară și .X. lei majorări de întârziere aferente TVA de plată.

Prin urmare, s-a apreciat că instanța a analizat cauza, cu privire la sumele de mai sus, pentru care a fost respinsă contestația reclamantei, și pentru care decizia de impunere nr. .X./ 2007 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., este în continuare în ființă și produce efecte juridice.

Instanța de fond a mai reținut că ulterior deciziei de soluționare a contestației nr. .X./ 2009, a fost realizată o nouă inspecție fiscală, în urma căreia s-a întocmit raportul de inspecție

fiscală nr. .X./ 2010 și decizia de impunere nr. .X./ 2010, emise de DGFP .X., prin care s-au stabilit în sarcina reclamantei un impozit pe profit suplimentar de .X. lei și majorări aferente de .X. lei. Aceste obligații au fost stabilite în urma reanalizării situației ce a dus la stabilirea prin decizia inițială a unui impozit pe profit suplimentar de .X. lei și majorărilor aferente de .X. lei, și pentru care a fost admisă contestație reclamantei prin decizia .X./ 2009.

Organul de inspecție fiscală a avut în vedere la emiterea acestor noi acte fiscale, exclusiv aspectele referitoare la scoaterea din gestiunea societății a imobilului – fabrică de alcool din .X., Sector X., str. .X., nr. .X., și influența acestora asupra calculului impozitului pe profit.

Instanța de fond a apreciat că emiterea acestor noi acte de către organele fiscale, nu au nici o relevanță cu privire la soluția dispusă prin decizia .X./ 2009 de respingere a contestație reclamantei în privința sumelor de .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar, .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, .X. lei TVA de plată suplimentară și .X. lei majorări de întârziere aferente TVA de plată.

În ceea ce privește sumele de .X. lei impozit pe profit și .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, Curtea de Apel a considerat că au fost stabilite corect de organele fiscale.

Astfel, pentru perioada 01.01.2006-31.12.2006, reclamanta a înregistrat în mod greșit cheltuielile pentru modernizarea mijlocului fix clădire-hotel în sumă de .X. lei ca fiind cheltuieli curente, deși potrivit art. 24 alin. 3 lit. d din Legea 571/2003 (Codul fiscal), acestea sunt considerate mijloace fixe amortizabile. Întrucât reclamanta a diminuat în mod nejustificat impozitul pe profit aferent anului 2006 cu suma de mai sus, organul fiscal a stabilit în mod întemeiat în sarcina reclamantei un impozit pe profit suplimentar .X. lei.

În același mod a procedat reclamanta și în perioada 01.01.2007-30.06.2007 cu înregistrarea unor cheltuieli în sumă de .X. lei, astfel că organul fiscal a apreciat corect, că în perioada respectivă reclamanta nu a înregistrat o pierdere de .X. lei, ci un profit de .X. lei, pentru care are de achitat un impozit de .X. lei.

Pentru sumele de mai sus (.X. lei și .X. lei), reprezentând impozit pe profit aferent perioadelor 01.01.2006-31.12.2006, respectiv 01.01.2007- 30.06.2007, s-au stabilit și majorări de întârziere, în

quantum de .X. lei, cu respectarea dispozițiilor art. 119 alin. 1 din OG nr. 92/2003 (Codul de procedură fiscală).

În ceea ce privește, impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent trimestrului IV 2006 și majorările de întârziere în sumă de .X. lei calculate pentru înregistrarea cu întârziere a veniturilor din trimestrul I 2006 în trimestrul IV 2006, Curtea de Apel a reținut că reclamanta nu a formulat critici cu privire la aceste aspecte în cuprinsul acțiunii de față.

Instanța de fond a apreciat și că nu au nici o relevanță, în cauza de față, aprecierile reclamantei privind greșita stabilire a impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, și a majorărilor de întârziere aferente acestui impozit, în condițiile în care, prin decizia nr. .X./2009 i-a fost admisă contestația și s-a dispus reanalizarea cauzei cu privire la aceste sume.

În ceea ce privește TVA-ul de plată suplimentar în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, instanța de fond a reținut următoarele:

Prin contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./15.05.2001, reclamanta a achiziționat la prețul de .X.USD, cu plata în rate, imobilul .X. situat în .X., str. .X. nr. .X., Sector .X., de la SC .X. SA. Reclamanta a achitat doar suma de .X. USD, iar la 30.04.2003, SC .X. SA a emis factura nr. .X. în sumă de .X., reprezentând ratele a II-a parțial, a III-a și a IV-a , din care TVA - .X. lei. Reclamanta nu a achitat această factură, astfel că a fost acționată în judecată de vânzătoare, care a obținut rezilierea contractului prin sentința nr. X/21.09.2004 a Tribunalului .X. - Secția a VI-a Comercială. Ulterior, SC .X. SA a emis factura de stornare nr. .X. din 30.09.2004, ce a fost înaintată către reclamantă prin poștă, cu mandat de confirmare de primire, ce a fost însă, returnat, iar ulterior SC .X. SA a invitat reclamanta printr-un anunț în ziarul România Liberă să se prezinte la sediul său pentru a ridica factura. Organele fiscale au constatat neînregistrarea de către reclamantă a acestei facturi de stornare în urma unui control încrucișat din 07.09.2007.

Prin acțiunea de față, reclamanta nu contestă faptul că are de achitat TVA-ul în sumă de .X. lei aferente facturii de stornare nr. .X. din 30.09.2004 emisă de SC .X. SA, însă apreciază că în mod greșit au fost calculate penalități de întârziere de .X. lei, întrucât nu a luat cunoștință de această factură decât în luna septembrie 2007 cu ocazia controlului încrucișat, ci nu la data emiterii facturii - 30.09.2004.

Instanța de fond a apreciat că apărările reclamantei sunt nefondate, întrucât majorările de întârziere se calculează potrivit art. 119 din Codul de procedură fiscală începând cu data scadenței obligației. Or, scadența achitării de către reclamantă a TVA-ului aferent facturii de stornare, o reprezintă potrivit art. 134 alin. 1, 2 și 3 din Codul fiscal, data la care obligația precizată în factura respectivă a devenit exigibilă, și când autoritatea fiscală putea solicita achitarea taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere că factura de stornare nr. .X. din 30.09.2004, nu cuprinde o altă obligație în sarcina reclamantei, decât cea stabilită prin sentința comercială .X./21.09.2004 a Tribunalului .X. - Secția a VI-a Comercială, sentință ce era cunoscută reclamantei și avea caracter executoriu, potrivit art. 720⁸ cod procedură civilă (neavând astfel relevanță că sentința a devenit irevocabilă ulterior prin decizia nr. X/22.06.2005 a Curții de Apel .X.), s-a apreciat că plata TVA-ului de către reclamantă a devenit exigibilă, încă din momentul emiterii de către SC .X. SA a facturii de stornare, nefiind condiționată de confirmarea primirii de către reclamantă a acestei facturi. De altfel, potrivit art. 138 lit. a din Codul fiscal, „baza de impozitare se reduce dacă a fost emisă o factură și ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor” ori anularea facturii inițiale este un efect al sentinței de reziliere a contractului de vânzare-cumpărare, încheiat între părți. Mai mult, reclamanta a și avut posibilitatea de a lua cunoștință de factura de stornare, dat fiind demersurile SC .X. SA de a-i comunica factura. De asemenea, nu se poate exonera reclamanta de plata TVA-ului aferent facturii de stornare, numai pentru că în factură este indicat un sediu și un număr de înregistrare al reclamantei greșit, în condițiile în care operațiunea menționată în factură este reală.

Față de cele arătate instanța a reținut că în mod întemeiat s-a stabilit în sarcina reclamantei faptul că are de achitat atât TVA suplimentar în sumă de .X. lei, cât și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește TVA-ul suplimentar de .X. lei, .X. lei și .X. lei și majorările de întârziere aferente în quantum de .X. lei, .X. lei și .X. lei, instanța a constatat că reclamanta nu și-a motivat contestația sub acest aspect, astfel că în mod întemeiat prin decizia nr. .X./07.12.2009, ANAF - DGSC i-a respins contestația ca nemotivată pentru aceste capete de cerere.

De altfel, nici în cuprinsul prezentei acțiuni, reclamanta nu a precizat motivele pentru care consideră că nu datorează aceste sume, ci doar a făcut referire la un raport de expertiză efectuat într-un dosar penal.

Instanța de fond a reținut că potrivit raportului de expertiză întocmit de expert .X. în dosarul X/P/2007 al IPJ .X., se apreciază ca fiind corectă constatarea organului fiscal privind deducerea eronată de către reclamantă a sumei de .X. lei, pentru care prestatorii agentului economic, care aveau obligația de a emite factura fiscală cu mențiunea „taxare inversă”, însă consideră că nu este oportună calcularea de majorări de întârziere, întrucât înregistrarea taxei deductibile și înregistrarea se putea realiza în decontul de TVA întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat (art. 82 alin. 8 din Normele aprobate de HG nr. 44/2004), adică la 30.09.2007.

Curtea de Apel a înlăturat argumentele expertului .X. considerând că organul fiscal are dreptul de a calcula majorări de întârziere de la data deducerii în mod greșit a TVA-ului de către reclamantă, astfel cum în mod corect au procedat în cauză.

De asemenea, instanța de fond a mai constatat că în același raport de inspecție fiscală se arată că organele fiscale au procedat greșit în ceea ce privește regularizarea TVA-ului în luna martie 2006 în sumă de .X. lei. Pentru a formula această concluzie, expertul are în vedere declarația unei persoane care răspundea de evidența contabilă a reclamantei, ci nu acte contabile, motiv pentru care susținerea expertului .X. a fost apreciată ca fiind nefondată.

Împotriva hotărârii instanței de fond, reclamanta S.C. .X. S.R.L. a declarat recurs, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În motivarea recursului se arată că în urma inspecției fiscale realizate asupra perioadei 01.10.2004-30.06.2007, inspectorii au stabilit prin Decizia .X. /2007 obligații suplimentare de plată în cuantum de .X. lei respectiv: impozit pe profit în cuantum de .X. lei cu majorări de întârziere .X. lei și TVA în cuantum de .X. cu majorări de întârziere .X. lei .

Împotriva acestei decizii s-a depus o contestație ce nu fusese soluționată la data introducerii prezentei acțiuni.

Pentru lămurirea situației contabile și fiscale a acestei perioade în paralel s-au derulat 2 proceduri: una fiscală și una penală.

Prin Ordonanța 11.12.2008 s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală, procurorul arătând că în urma expertizelor contabile efectuate în cadrul acestui dosar penal a reieșit că organele fiscale au greșit la stabilirea obligațiilor fiscale atât sub aspectul încadrării juridice și contabile cât și sub aspectul cuantumului.

În baza acestei Ordonanțe de scoatere de sub urmărire penală și a Rapoartelor de expertiză contabile efectuate în cadrul acestuia s-a dispus efectuarea unei noi inspecții fiscale ce a avut drept finalitate Decizia de impunere .X. /2010 prin care s-au stabilit doar următoarele obligații de plată:

- X. lei impozit pe profit și
- X. lei majorări de întârziere.

La prima judecată pe fond, având în vedere faptul că prin Decizia .X. /2010 s-au menținut obligații fiscale în cuantum de doar .X. lei (relativ apropiate de pretențiile noastre din contestație) nu s-a mai solicitat efectuarea unei noi expertize în civil atâta timp cât există expertiza din penal ce stătea și la baza Deciziei .X..

Astfel, la prima judecată pe fond, Curtea de Apel în baza ultimei Decizii fiscale .X. /2010 și a expertizei efectuate în penal a admis solicitarea reclamantei și a anulat în parte Decizia .X. /2007, a exonerat de plata sumei de .X. lei și a menținut din Decizia .X. doar ultimele obligații stabilite în urma acestei ultime revizuirii a obligațiilor fiscale respectiv .X. lei.

Sentiința de la fond a fost casată și s-a trimis spre rejudecare pentru un singur motiv : lipsa de procedură cu Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

Instanța de rejudecare însă, fără să pună în discuția părților necesitatea lărgirii probatoriului și a efectuării unei noi expertize în civil deoarece nu e de acord cu concluziile celei din penal, de abia în momentul pronunțării face aprecieri pentru prima dată asupra acestei expertize și nu ține cont de concluziile sale.

Având în vedere faptul că însăși contestația s-a bazat pe această expertiză din penal, având în vedere că ea nu a fost contestată de nici una dintre părțile din dosar, mai mult chiar ea a stat la baza Deciziilor ulterioare ale organelor fiscale, respectiv Decizia .X. /2010, recurenta consideră neprocedurală și abuzivă neluarea în seamă a acestei expertize.

În opinia recurenteii judecătorul și-a depășit atribuțiile, făcând aprecieri asupra unor chestiuni fiscale și contabile în care nu are specializare și studii în domeniu.

Scopul efectuării unei expertize contabile este tocmai acela ca organele de justiție să cunoască părerea unui specialist în acest domeniu, iar judecătorul nu se poate pronunța asupra unor chestiuni contabile neavând studii în domeniu.

Dacă judecătorul nu era lămurit de expertiza contabilă efectuată în dosarul penal sau avea opinii contrare trebuia să pună în vedere acest fapt astfel încât să se poată solicita efectuarea unei noi expertize.

Examinând cauza și sentința recurată, în raport cu actele și lucrările dosarului, cu dispozițiile legale incidente pricinii, inclusiv cu cele ale art.304¹ Cod procedura civilă, Înalta Curte constată că recursul este fondat.

Pentru a ajunge la această soluție instanța a avut în vedere considerentele în continuare arătate.

Dreptul la un proces echitabil include, printre altele, dreptul părților de a prezenta observațiile pe care le consideră pertinente pentru cauza lor.

Deoarece Convenția Europeană a Drepturilor Omului nu are ca scop garantarea unor drepturi teoretice sau iluzorii, ci drepturi concrete și efective, dreptul aflat în discuție nu poate fi considerat efectiv decât dacă aceste observații sunt în mod real „ascultate”, adică în mod corect examinate de către instanța sesizată.

Art.6 paragraful 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului implică, mai ales în sarcina instanței, obligația de a proceda la un examen efectiv al mijloacelor, al argumentelor și al elementelor probatorii ale părților, cel puțin pentru a le aprecia relevanța.

În sistemul de drept procesual civil român căile de atac constituie un remediu pentru eventualele erori ce se pot strecura într-o hotărâre judecătorească.

Motivarea în fapt și în drept este o condiție de esență a hotărârii judecătorești, legiuitorul stabilind în sarcina judecătorului această obligație legală, cu precizarea că judecătorul trebuie să explice părților, atât în fapt, cât și în drept care au fost rațiunile care au determinat adoptarea soluției.

În baza prevederilor art.11 din Constituția României, tratatele ratificate de Parlament, potrivit legii, fac parte din dreptul intern.

Convenția Europeană a Drepturilor Omului a fost ratificată de România prin Legea 30/1994, așa încât de la data ratificării face parte din dreptul intern, motiv pentru care judecătorul național are obligația legală de a aplica atât prevederile Convenției, cât și cele ale jurisprudenței Curții, care împreună se constituie în blocul de convenționalitate.

Instanța de control judiciar consideră că în cauză a operat o încălcare a dreptului la un proces echitabil, consacrat de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, recunoscut de jurisprudența Convenției.

Înalta Curte constată că instanța de fond în mod greșit a înlăturat concluziile expertizei contabile efectuată în dosarul penal fără a preciza și argumenta motivele care au determinat-o să ajungă la această soluție.

Având în vedere modul în care a procedat instanța de fond, Înalta Curte constată că aceasta a pricinuit reclamantei o vătămare, încălcând principiul egalității armelor, consacrat de jurisprudența Convenției, care nu poate fi înlăturată decât prin casarea hotărârii pronunțate.

Înalta Curte constată că instanța de fond a nesocotit și dispozițiile art. 129 alin.5 Cod procedură civilă, potrivit cărora, pentru a se ajunge la o soluție temeinică și legală, judecătorii trebuie să aibă rol activ, fiind datori, să pună întrebări părților sau să pună în dezbaterea lor orice împrejurare de fapt sau de drept care duc la dezlegarea pricinii, chiar dacă nu sunt cuprinse în cerere sau în întâmpinare, putând ordona dovezile care le va găsi de cuviință, chiar dacă părțile se împotrivesc.

De asemenea, instanța este datoare să stăruie, prin toate mijloacele legale, pentru a descoperi adevărul și pentru a preveni orice greșeală în cunoașterea faptelor, dând părților ajutor activ în ocrotirea drepturilor și intereselor lor.

În cauza de față, instanța de fond a pronunțat o hotărâre netemeinică și nelegală, care urmează a fi casată cu consecința trimiterii cauzei spre rejudecare.

Cu ocazia rejudecării, instanța de fond urmează, așadar, să valorifice toate apărările și susținerile părților, dispunând efectuarea unei noi expertize contabile.

În consecință, pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art.312 alin.1 Cod procedura civilă, Înalta Curte va

admite recursul, va casa sentința recurată și va trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

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

Admite recursul declarat de S.C. .X. S.R.L. împotriva sentinței civile nr. X din 29 februarie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

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

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 26 martie 2013

X