

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

D E C I Z I A nr.1358

Dosar nr.11018/2/2011

Ședința publică de la 18 martie 2014

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

&&&

S-au luat în examinare recursurile declarate de (i)reclamanta X, împotriva sentinței nr.X din 11 mai 2012 a Curții de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și de pârâtele (ii)Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Administrația Finanțelor Publice Sector X și (iii)Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, împotriva aceleiași sentințe, precum și împotriva sentinței nr.X din 21 septembrie 2012, pronunțată de aceeași instanță.

La apelul nominal s-au prezentat recurenta-reclamantă, prin consilierul juridic X, precum și recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin consilierul juridic X, lipsă fiind cealaltă recurentă-pârâtă.

Procedura completă.

S-a prezentat referatul cauzei, arătându-se că recursurile sunt formulate în termenul legal și scutite de plata taxelor, după care Curtea, constatând că nu mai sunt alte cereri de formulat iar pricina se află în stare de judecată, a acordat părților cuvântul pentru dezbaterea recursurilor.

Reprezentantul recurentei-reclamante a solicitat să se ia act de renunțarea la judecata recursului său, întrucât, prin sentința nr.X/2012, instanța de fond a dispus completarea dispozitivului sentinței principale, tocmai în sensul celor solicitate de reclamantă prin recursul formulat. În ceea ce privește recursurile formulate de pârâte, a solicitat respingerea acestora și menținerea sentințelor atacate, ca fiind temeinice și legale, pentru argumentele prezentate în întâmpinarea formulată.

Reprezentantul recurentei-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat admiterea recursurilor formulate de pârâte și modificarea sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii, ca neîntemeiată, pentru motivele și argumentele prezentate în scris.

La solicitarea instanței de a preciza în ce constă, în speță, distorsiunea concurențială, reprezentantul recurentei-pârâte a precizat că nu are alte argumente, în afara celor invocate, deja, în cererile de recurs.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Hotărârile instanței de fond. Cadrul procesual

1.1.Prin sentința nr.X din 11 mai 2012, astfel cum a fost ulterior completată prin sentința nr.X din 21 septembrie 2012, Curtea de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea formulată și modificată de reclamanta X, în contradictoriu cu pârătele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Administrația Finanțelor Publice Sector X și Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, și drept urmare, (i) a anulat decizia nr.373/19.09.2011 emisă de ANAF – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, (ii) a anulat decizia de impunere nr.F-S2 X/28.02.2011 emisă de AFP Sector X și, (iii) a obligat pârâta să achite reclamantei suma de X lei, cu titlu de restituire TVA, în

condițiile legale. De asemenea, prima instanță a suspendat executarea deciziei de impunere anulate, până la soluționarea irevocabilă a cauzei.

Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut următoarele:

În fapt, la data de 01.07.2010 X s-a reorganizat prin reducere de personal și preluarea activității X, instituție care a fost desființată conform art. 2 alin 2 din OUG nr.68/2010, privind unele măsuri de reorganizare a Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale și a activității instituțiilor aflate în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea sa. Prin HG nr.968/2010 pentru modificarea și completarea HG nr.1377/2009 privind aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a X, precum și pentru stabilirea unor măsuri cu caracter organizatoric, activitatea preluată de la X funcționează pe lângă X, fiind finanțată integral din venituri proprii.

În data de 02.03.2011 organul fiscal, respectiv Administrația Financiară a Sectorului 2 – Activitatea de Inspecție Fiscală a comunicat actul administrativ fiscal nr.F-S2-X/28.02.2011, prin care pârâta a dispus obligarea la plată a TVA pentru perioada 01.01.2006-30.11.2010 în sumă de X lei precum și a majorărilor de întârziere pentru perioada cuprinsă între 01.01.2006- 28.02.2011, în sumă de X lei, act administrativ fiscal ce dispune în mod netemeinic și nelegal ca reclamanta să fie obligată să plătească sumele indicate, pentru activitatea de Revistă.

S-a constatat că, în speță, nu există motive legale pentru impunerea acestor sume și nu s-a demonstrat de către pârâte o denaturare a concurenței.

Conform OUG nr. 68/2010, Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale preia patrimoniul instituțiilor prevăzute la art. 2 alin. (1) pe baza bilanțului contabil de închidere al instituțiilor care predau, însoțit de balanța de verificare sintetică, contul de rezultat patrimonial, situația fluxurilor de trezorerie și celelalte anexe ce se întocmesc la finele anului, împreună cu protocolul de predare-preluare, încheiate în termen de 15 zile de la data intrării în vigoare

a prezentei ordonanțe de urgență. Protocolul de predare-preluare prevăzut la alin. (1) cuprinde creditele bugetare rămase neutilizate până la data preluării, structurile de personal preluate și patrimoniul aferent instituțiilor care predau. X preia patrimoniul Revistei "X" pe baza bilanțului contabil de închidere al acesteia, însoțit de bilanța de verificare sintetică, contul de rezultat patrimonial, situația fluxurilor de trezorerie și celelalte anexe ce se întocmesc la finele anului, împreună cu protocolul de predare-preluare, încheiate în termen de 15 zile de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.

Conform Legii nr. 571/2003, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului. Instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile.

S-a considerat că nu este demonstrată distorsiunea concurențială eventuală, în speță neputându-se vorbi nici de prescripție, întrucât decizia este din septembrie 2011.

Nici din punct de vedere al dreptului european nu s-a demonstrat o denaturare semnificativă a concurenței. Conform Directivei 112/2006, Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

Deci, apreciază prima instanță, trebuia să se facă dovada mai multor condiții pozitive pentru a putea fi stabilite obligații fiscale în sarcina petentei, or nici decizia de imputare, nici decizia de soluționare a contestației nu fac referire la aceste condiții, ci reproduc texte legale fără să aducă dovezi.

Simpla reproducere a unor texte legale, chiar eventual incidente, nu poate conduce la emiterea unei decizii de imputare care nu se bazează pe probe factice.

S-a considerat că nefiind temeuri legale la baza deciziei de imputare emise, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 215 alin. 2 c.pr. fiscal, fiind achitată o cauțiune stabilită de instanță, în vederea suspendării.

S-a constatat totodată că prin admiterea cererii principale de anulare a actelor fiscale, capătul accesoriu de restituire a TVA devenea admisibil.

Conform art.135 C.pr. fiscală, dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.

1.2. Prin sentința nr. X din 21 septembrie 2012, aceeași instanță, la cererea reclamantei X, a admis solicitarea de completare a sentinței civile nr. X/11.05.2012 și a dispus obligarea pârâtelor citate în cauză la achitarea către reclamantă a sumei de X lei cu titlu de restituire TVA.

2. Cererile de recurs și motivele înfățișate

Împotriva celor două sentințe pronunțate de prima instanță, considerându-le netemeinice și nelegale, au declarat recurs atât reclamanta cât și pârâtele.

2.1.Rekursul reclamantei X împotriva sentinței civile nr. X din 11 mai 2012

În esență, prin calea de atac exercitată numai împotriva sentinței civile nr. X/11.05.2012, reclamanta-recurentă a susținut că instanța de fond a omis a se pronunța și pe capătul de cerere din acțiunea sa, în sensul că nu a obligat Administrația Finanțelor Publice Sector X să-i restituie suma de X lei, cu titlu de TVA, pe care a achitat-o cu ordinul de plată X/4.03.2011.

2.2.Recursurile Agenției Naționale de Administrare Fiscală sentințelor civile nr.X din 11 mai 2012 și nr.X din 21 septembrie 2012

Invocând ca temei legal al căii de atac exercitate, prevederile art. 304 pct.9 Cod procedură civilă, recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală a susținut în ceea ce privește sentința civilă nr. X/2012, că instanța de fond în mod nelegal a dispus anularea actelor administrative atacate în cauză, ignorând dispozițiile art.127 alin.1, alin.2, alin.4, alin.5 și alin.6 Cod fiscal potrivit cu care nu este exclus ca o instituție publică să fie persoană impozabilă în materia TVA, în situația în care desfășoară activități în aceleași condiții legale ca și cele aplicabile operatorilor economici și dacă aceste activități produc distorsiuni concurențiale.

S-a mai arătat că aprecierea instanței de fond în sensul că organele fiscale s-ar fi mărginit, în cuprinsul actelor administrativ-fiscale atacate să invoce aceste distorsiuni, fără a demonstra existența lor, nu este reală, cu atât mai mult cu cât Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal fac referire expresă la condițiile existenței distorsiunii concurențiale.

În fine, recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală a mai arătat că în mod neîndoielnic, X s-a comportat din punct de vedere al taxei ca o persoană impozabilă, o atare opinie fiind exprimată și de Direcția Legislație în domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice, conform înscrisului depus la dosar, rămas însă, neanalizat.

Cu referire la cererea de suspendare a executării deciziei de impunere s-a arătat că în cuprinsul hotărârii nici nu au fost analizate condițiile ce se cer a fi întrunite cumulativ, conform art. 14 și 15 din Legea nr. 554/2004, republicată, singura referire a instanței, în acest sens, vizând plata cauțiunii.

În cuprinsul cererii de recurs, distinct formulată cu privire la sentința nr. X/21.09.2012, prin care instanța de fond a admis cererea de completare a hotărârii reprezentată de sentința civilă nr. X/11.05.2012, dispunând obligarea pârâtei la achitarea către reclamantă a sumei de X lei cu titlu de restituire TVA, recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală a susținut, pe de o parte, inadmisibilitatea respectivei cereri întrucât potrivit art. 117 alin.6 Cod procedură fiscală sumele se restituie numai după o procedură administrativă de efectuare a compensării.

Pe de altă parte, a fost evidențiată neclaritatea măsurii dispuse prin cea de-a doua hotărâre în sensul că nu rezultă căreia dintre cele două pârâte în contradictoriu cu care a fost pronunțată cererea, îi incumbă obligația de a achita suma de X lei reprezentând TVA.

2.3. Recursurile pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București (DGFP-MB) împotriva sentințelor civile nr.X din 11 mai 2012 și nr.X din 21 septembrie 2012

La rândul său, pârâta recurentă DGFP-MB a promovat recurs împotriva celor două hotărâri pronunțate de prima instanță susținând netemeinicia și nelegalitatea acestora, în esență, pentru greșita aplicare și interpretare a prevederilor legale aplicabile în cauză, în temeiul art.304 pct.9 Cod procedură civilă.

Recurenta a arătat că sunt corecte constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în actele administrativ fiscale atacate, în sensul că X a acționat în calitate de persoană impozabilă, a desfășurat activitate economică realizând venituri cu caracter de continuitate, fără însă a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA.

S-a mai învederat că nu au fost analizate motivele juridice aplicabile situației de fapt concrete, instanța de fond nefăcând decât aprecieri generale nesusținute nici de probele administrate și nici de prevederile codului fiscal.

În fine, printr-o cerere de recurs separată s-a susținut nelegalitatea și cu privire la hotărârea primei instanțe pronunțată asupra cererii reclamantei-intimate de completare a dispozitivului

primei sentințe, în sensul obligării pârâtei la achitarea către X a sumei de X lei, cu titlu de restituire TVA, în esență, pentru aceleași considerațiuni.

3.Soluția și considerentele instanței de recurs

3.1.Prealabil examinării recursului formulat de reclamanta X împotriva sentinței nr.X din 11 mai 2012 a Curții de Apel București – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, Înalta Curte constată că, prin declarația formulată în ședință publică, la termenul din 18 martie 2014, reprezentantul recurente-reclamante a renunțat la judecata recursului promovat.

Cum, potrivit prevederilor art.246 alin.(1) din Codul de procedură civilă, se poate renunța oricând la judecată, fie verbal în ședință, fie prin cerere scrisă, în temeiul art.246 alin.(2) din același cod, urmează a se lua act de declarația recurente-reclamante de renunțare la judecata recursului, nemaifiind necesare considerațiuni suplimentare cu privire la acest recurs.

3.2.Analizând recursurile declarate de recurente-pârâte prin prisma motivelor invocate dar și raportat la prevederile art. 304¹ Cod procedură civilă , Înalta Curte constată că acestea sunt întemeiate, în sensul și pentru considerentele în continuare arătate.

Reclamanta-intimată X a investit instanța de contencios administrativ cu acțiunea în anularea actelor administrativ fiscale emise de pârătele-recurente prin care s-a reținut, în esență, că datorează suma de X lei, reprezentând TVA, pe care a și achitat-o astfel că a solicitat și restituirea acesteia.

Instanța de fond, printr-o primă sentință (nr. X/11.05.2012) a reținut că în speță nu există motive legale pentru impunerea, în sarcina reclamantei a sumelor arătate în actele administrativ fiscale atacate, cu titlu de TVA, afirmând că nu s-a demonstrat de către autoritățile pârâte o distorsiune concurențială.

Făcând referiri generale la Codul fiscal, fără indicarea expresă și analiza posibilelor prevederi incidente în cauză, instanța de fond a reținut în succintele considerente ale hotărârii atacate, cu referire la conținutul actelor administrativ fiscale, că simpla reproducere

a unor texte legale, chiar eventual aplicabile, nu poate conduce la emiterea unor decizii de imputare care nu se bazează pe probe factice.

Raportat la actele și lucrările dosarului dar și la criticile celor două recurente-pârâte, Înalta Curte constată că afirmațiile sumare, cu caracter generic ale primei instanțe din cuprinsul considerentelor hotărârii atacate, fără arătarea explicită și argumentată a motivelor de fapt dar și a textelor de lege aplicabile care fac ca actele administrativ fiscale atacate să fie nelegale, conturează caracterul insuficient al motivării, ceea ce echivalează cu nemotivarea hotărârii.

Necesitatea motivării hotărârii în sensul indicat în cuprinsul art. 261 alin.1 pct.5 Cod procedură civilă impunea instanței de fond obligația de a examina și evalua argumentele autorităților pârâte, indicând, după caz, aprecierea instanței față de acestea, cu atât mai mult cu cât statuarea în sensul că intimatele nu au făcut decât să reproducă texte legale, fără a aduce dovezi, prin actele de imputare emise, nu este exactă.

Parcurgerea acestor documente demonstrează, pe de o parte, că recurente-pârâte, în adevăr, au înfățișat *in extenso* textele de lege apreciate ca incidente, în succesiunea reglementării dar, totodată, au corelat aceste prevederi cu situația de fapt concretă a reclamantei-intimate.

Așa fiind, Înalta Curte constatând insuficienta dar și, pe alocuri, lipsa de acuratețe a motivării reține imposibilitatea realizării controlului judiciar, ceea ce atrage casarea cu trimitere spre rejudecare a cauzei, motivele și elementele reținute fiind circumscrise motivului de recurs prevăzut de art. 304 pct.7 Cod procedură civilă.

Mai mult, este criticabil în opinia instanței de control judiciar și modul în care prima instanță a înțeles să-și exercite rolul activ în administrarea probatoriului, raportat la finalitatea avută în vedere de dispozițiile art. 129 alin.5 Cod procedură civilă.

Astfel, reținând susținerile contradictorii ale părților cu privire la posibila distorsiune concurențială, ca element de fapt și

de drept decisiv în cauză, ce se impunea a fi examinat și prin raportare la prevederile din Normele metodologice de aplicare a art. 127 din Codul fiscal, în cuprinsul cărora se face referire la conținutul noțiunii de distorsiune concurențială, Înalta Curte apreciază că se impunea suplimentarea probatoriilor pentru a se putea oferi un răspuns explicit și convingător argumentat față de pozițiile contradictorii ale părților.

În acest sens, cu ocazia rejudecării, instanța de fond, dând deplină eficiență și principiului administrării nemijlocite a probelor, dar și accesului efectiv, nu doar formal, la dublul grad de jurisdicție, urmează a pune în discuția părților necesitatea suplimentării probatoriilor, în orice manieră apreciată ca fiind utilă și relevantă, incluzând, fără limitare solicitarea unei opinii avizate Consiliului Concurenței, cu referire la activitățile ce produc distorsiuni concurențiale.

Toate aspectele sus menționate îndreptățesc așadar concluzia că, în vederea asigurării exigențelor art. 6 § 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, în temeiul art.312 alin.3 teza a II-a Cod procedură civilă, cu referire la art.304 pct.7 Cod procedură civilă se impune, ca o consecință a admiterii recursurilor promovate de pârâtele recurente, casarea hotărârilor atacate, a celei referitoare la completarea dispozitivului hotărârii, în mod firesc ca urmare a casării primei sentințe pronunțate, dată fiind legătura indisolubilă între acestea și trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe.

Cu ocazia rejudecării urmează a fi analizate și toate celelalte aspecte de nelegalitate invocate de cele două recurente în cererile de recurs formulate, a căror examinare nu s-a mai impus față de soluția instanței de control judiciar.

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

Admite recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Administrația Finanțelor Publice Sector X și Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentințelor civile nr.X din 11 mai 2012 și nr.X din 21 septembrie 2012 ale Curții de Apel București – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Casează sentințele atacate și trimite cauza la aceeași instanță, spre rejudecare.

Ia act de renunțarea la judecata recursului declarat de reclamanta X împotriva sentinței civile nr. X din 11 mai 2012 a Curții de Apel București – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 18 martie 2014.

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

JUDECĂTOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X

X