

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

**DECIZIA nr.423**

**Dosar nr.X**

**Ședința publică de la 17 februarie 2016**

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

La data de 03 februarie 2016, s-au luat în examinare *recursurile* declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația .X. a Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile .X. din 24 martie 2015 a Curții de Apel .X.– Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, completată cu sentința civilă .X. din 23 iunie 2015 a aceleiași instanțe.

Dezbaterile cauzei au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 10 februarie 2016 și ulterior, azi, 17 februarie 2016.

**ÎNALTA CURTE,**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

**I. Circumstanțele cauzei**

*1. Obiectul acțiunii deduse judecății*

Prin acțiunea în contencios administrativ adresată Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal la data de 27 decembrie 2011, reclamanta .X., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Administrația Finanțelor Publice .X., a formulat contestație împotriva deciziei nr.373/19.09.2011, ca urmare a deciziei de impunere nr.F-S2 .X. din data de 28.02.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F S2 .X./28.02.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., solicitând admiterea în totalitate a contestației formulată și pe cale de consecință, să se dispună desființarea deciziei nr.373/19.09.2011 urmată de desființarea deciziei de impunere nr.F-S2 .X. /28.02.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./28.02.2011 și obligarea Administrației Financiare a .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală să returneze suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată, plătită de către .X..

Totodată, prin cererea modificatoare a cererii de chemare în judecată, reclamanta .X. a solicitat suspendarea executării deciziei de impunere nr.F-S2 X emisă de Administrația Finanțelor Publice .X. doar în ceea ce privește obligațiile de plată accesorii stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-S2 .X./28.02.2011 până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei.

*2. Hotărârea instanței de fond*

Prin Sentința civilă nr. .X. din 11 mai 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, a fost admisă acțiunea modificată, formulată de reclamanta .X. în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Administrația Finanțelor Publice .X., a fost anulată decizia nr.373/19.09.2011 emisă de ANAF- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a fost anulată decizia de impunere nr.F-S2 .X. /28.02.2011 emisă de AFP .X. și a fost suspendată executarea Deciziei de impunere nr. F-S2 .X. /28.02.2011 emisă de AFP .X. până la soluționarea irevocabilă a cauzei.

Prin Sentința civilă nr..X. din 21 septembrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a fost admisă cererea reclamantei .X. de completare a dispozitivului sentinței civile nr..X. /11.05.2012 a aceleiași instanțe, în sensul obligării pârâtei să achite reclamantei suma de .X. lei cu titlu de restituire TVA, în condițiile legale.

### *3. Hotărârea Înaltei Curți de Casație și Justiție asupra recursurilor declarate de pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a municipiului .X. și Agenția Națională pentru Administrare Fiscală*

Prin decizia nr. .X. din 18 martie 2014, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal a admis recursurile declarate de pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X. – Administrația Finanțelor Publice .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 .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal, a casat sentințele atacate, a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe, reținând că hotărârea a fost insuficient motivată iar pe alocuri, lipsa de acuratețe a motivării face imposibilă realizarea controlului judiciar, urmând ca în rejudecare, instanța de fond, dând deplină eficiență și principiului administrării nemijlocite a probelor, dar și accesului efectiv, nu doar formal, la dublul grad de jurisdicție, să pună în discuția părților necesitatea suplimentării probatoriilor, în orice manieră apreciată ca fiind utilă și relevantă, incluzând, fără limitare, solicitarea unei opinii avizate a Consiliului Concurenței, cu referire la activitățile ce produc distorsiuni concurențiale și a luat act de renunțarea la judecata recursului declarat de reclamanta .X. *împotriva sentinței civile nr..X. din 11 mai 2012* a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

### *4. Hotărârea primei instanțe după rejudecarea cauzei*

Prin sentința civilă nr. .X. din 24 martie 2015 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a fost admisă acțiunea formulată de reclamanta .X. în contradictoriu cu pârâții Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația .X. a Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a anulat decizia nr. 373/19.09.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a anulat decizia de impunere nr. F-S2 .X. /28.02.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X. și a suspendat executarea Deciziei de impunere nr. F-S2 .X. /28.02.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X..

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut, în raport de normele de drept aplicabile, că, potrivit art. 127 alin.(5) din Codul fiscal (până la data de 09.03.2009), instituțiile publice sunt persoane impozabile (din punct de vedere al TVA), pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dacă tratarea lor ca persoane neimpozabile ar produce distorsiuni concurențiale.

După data de 09.03.2009, art.127 alin.(4) Cod fiscal prevede că 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, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6).

În speță, pentru a putea fi tratată ca subiect impozabil, reclamanta trebuia să fi desfășurat o activitate prin care să fi distorsionat concurența, iar această distorsiune să fie constatată a priori de către organul fiscal.

Din actele dosarului nu a reieșit că reclamanta, prin activitatea desfășurată de revista „Obiectiv”, ar fi distorsionat concurența prin vreuna din modalitățile prevăzute de art. 5, 6, sau 8 din Legea nr. 21/1996, astfel că nu poate fi considerată persoană impozabilă din perspectiva TVA și prin urmare, neîndeplinind una din condițiile prevăzute de art. 126 din Codul fiscal nu avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA.

În sprijinul concluziei de mai sus vine și punctul de vedere exprimat de Consiliul Concurenței (filele 22-24 dosar) care, aplicat speței, induce concluzia că reclamantei nu îi poate fi imputată o conduită care să distorsioneze concurența, câtă vreme în sarcina sa nu s-a reținut vreo înțelegere anticoncurențială, ori vreun abuz de poziție dominantă.

Constatând că actele atacate au fost emise cu aplicarea greșită a legii, instanța a admis acțiunea, astfel cum a fost completată, și a anulat atât decizia de impunere cât și decizia de soluționare a contestației.

În raport cu considerentele expuse cu privire la legalitatea actului, constatând în același timp că suma imputată reclamantei este de natură să-i producă acesteia o pagubă iminentă prin executarea deciziei de impunere, instanța a reținut că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 14 din Legea nr. 554/2004 și în temeiul art. 15 din aceeași lege a dispus suspendarea deciziei.

*Prin Sentința civilă .X. din 23 iunie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, a fost admisă cererea reclamantei .X. de completare a dispozitivului sentinței civile .X./24.03.2015 a aceleiași instanțe, în sensul obligării pârâtei Administrația Finanțelor Publice .X. să restituie reclamantei suma de .X. lei, reținând că, prin cererea introductivă s-a solicitat anularea deciziei nr.373/19.09.2011 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și anularea deciziei de impunere nr. F -S2 .X. /28.02.2011 emisă de Administrația Finanțelor Publice .X., emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S2 .X./28.02.2011 și obligarea Administrației Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală să returneze suma de .X. lei, reprezentând debitul principal (taxă pe valoare adăugată) plătită de către .X. cu Ordinul de Plată nr.X/04.03.2011.*

#### *5. Calea de atac exercitată în cauză*

*Împotriva sentinței civile nr. .X. din 24 martie 2015 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal au declarat recurs pârătele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația .X. a Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală, iar împotriva sentinței civile .X. din 23 iunie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal de completare a dispozitivului sentinței civile .X./24.03.2015 a aceleiași instanțe, doar pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația .X. a Finanțelor Publice, criticându-le pentru nelegalitate și netemeinicie.*

Recursurile declarate de pârâte s-au întemeiat pe dispozițiile art. 304 pct. 9 și art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, în temeiul cărora s-a solicitat modificarea hotărârii atacate, în sensul respingerii acțiunii reclamantei ca neîntemeiate.

5.1 În susținerea recursului declarat, pârâta Administrația Națională de Administrare Fiscală a invocat următoarele motive:

Hotărârea pronunțată a fost dată cu aplicarea greșită a legii, întrucât instanța de fond a anulat decizia nr.373/19.09.2011, emisa de ANAF-DGSC, reținând ca reclamanta nu este o

persoană impozabilă din perspectiva TVA și prin urmare nu avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA.

Recurenta pârâtă a susținut că suma stabilită suplimentar de către organele de control, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, este aferenta activităților economice desfășurate prin intermediul revistei Obiectiv în perioada 2006-2010, activități de editare și vânzare a revistei, imprimare și alte materiale, iar intimatei reclamante, în calitatea acesteia de instituție publică, îi sunt aplicabile prevederile art.127 alin.1, alin.(2), alin.(4), alin.(5) și alin.(6) din Codul fiscal, în care nu se exclude 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, dacă aceste activități produc distorsiuni concurențiale.

Organele fiscale erau în măsura să aprecieze incidența distorsiunilor concurențiale, întrucât Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (pct.3 alin.3 și 4 normele de aplicare a art.127) dispun ca există distorsiune concurențială "...când aceeași activitate este desfășurată de mai mulți operatori economici, dintre care unii beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de aceștia nu este grevată de taxa pe valoarea adăugată, față de ceilalți operatori economici care sunt obligați să greveze contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestărilor de servicii efectuate cu taxa pe valoarea adăugată..."

În opinia recurente, Revista Obiectiv s-a comportat din punct de vedere al taxei ca o persoană impozabilă și a realizat venituri dintr-o activitate economică, desfășurată cu caracter de continuitate, constând în editarea și vânzarea de reviste, cărți, tipărituri, imprimare, filme tematice de scurt metraj, în acord cu dispozițiile art.126 alin.1 din Codul fiscal, referitoare la sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, astfel încât au fost stabilite în sarcina intimatelor-reclamantei debitul în cuantum de .X. lei, reprezentând TVA și majorările de întârziere în cuantum de .X. lei, ultimele stabilite ca măsura accesorie în raport cu debitul.

În privința cererii de suspendare a executării deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale accesorii în cuantum de .X. lei, consideră recurenta că instanța de fond a admis-o fără a motiva temeinic această soluție, reținând doar că suma imputată reclamantei este de natură să-i producă acesteia o paguba iminentă prin executarea deciziei de impunere.

În ceea ce privește condiția existenței unui caz bine justificat, susține titulara căii de atac faptul că această condiție nu e îndeplinită, organele de control fiscal nefăcând altceva decât să aplice legislația fiscală incidentă.

În susținerea celor prezentate mai sus, se referă recurenta la jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, respectiv decizia civilă nr.588/2004, prin care s-a reținut ca "simpla menționare a creanței constatate și a valorii ei nu duce, de facto, la constatarea ca exista o paguba iminentă".

În consecință, cele două condiții, prevăzute de legea contenciosului administrativ, trebuie îndeplinite cumulativ pentru a se putea dispune suspendarea actului administrativ atacat, însă, în speță, intimata-reclamanta nu a făcut dovada unei pagube iminente, după cum nu a făcut nici dovada cazului bine justificat, care să creeze o îndoială puternică asupra legalității actului a cărui suspendare se solicită.

5.2 În susținerea recursului declarat, pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația .X. a Finanțelor Publice a invocat în esență, următoarele motive:

Prealabil criticilor aduse sentinței atacate, a precizat recurenta pârâtă că, începând cu data de 01.08.2011, data emiterii Ordinului președintelui ANAF nr. 1104/2013, pârâta Administrația .X. a Finanțelor Publice urmează să fie reprezentată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin Biroul Juridic Contencios 2.

A arătat recurenta pârâtă că nu este de acord cu reținerile instanței de fond privind faptul că intimata reclamantă, prin activitatea desfășurată de revista OBIECTIV, nu ar fi distorsionat concurența prin vreuna din modalitățile prevăzute de art. 5, 6, au 8 din Legea

21/1996, astfel că nu ar putea fi considerată persoană impozabilă din perspectiva TVA și, prin urmare, neîndeplinind una din condițiile prevăzute de art. 126 din Codul fiscal, nu avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA.

Au fost reluate în cuprinsul cererii de recurs toate susținerile cuprinse în întâmpinarea depusă la dosarul de fond.

În ce privește capătul de cerere privind suspendarea executării Deciziei de impunere nr. F-S2 .X. /28.02.2011, a arătat recurenta pârâtă că, pentru a admite acest capăt de cerere, instanța de fond a reținut că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 14 din Legea 554/2004 și, în temeiul art. 15 din aceeași lege, a dispus suspendarea acestei decizii de impunere.

În referire la condiția cazului bine justificat, susține recurenta că existența unei astfel de cerințe poate fi reținută dacă, din împrejurările cauzei, ar rezulta o îndoială puternică și într-atât de evidentă asupra prezumției de legalitate, de care se bucura actul administrativ, emis în baza și executarea legii.

Referitor la cerința susținerii sub aspect probator a îndeplinirii condiției „pagubei iminente”, astfel cum este definită de art. 2 lit. s din Legea 554/2004 „prejudiciu material viitor și previzibil sau, după caz, perturbarea previzibilă gravă a funcționării unei autorități publice ori a unui serviciu public”, susține recurenta pârâtă că nici aceasta condiție nu este îndeplinită.

Suspendarea provizorie a executării este o măsură de excepție, care se justifică numai dacă actele administrative conțin dispoziții a căror îndeplinire i-ar aduce reclamantului un prejudiciu greu sau imposibil de reparat.

Corect s-a considerat, în jurisprudență, că executarea actului administrativ nu poate fi considerată prin ea însăși producătoare a unei pagube iminente, în speța de față nu rezultă din probele administrate și din susținerile reclamantei că această vătămare este ireparabilă pentru persoana sa.

De asemenea, iminența producerii unei pagube nu se prezumă, ci trebuie dovedită de reclamantă, îndeplinirea condiției referitoare la paguba iminentă presupune administrarea de dovezi care să probeze iminența producerii pagubei invocate.

#### *6. Apărările intimitei*

Intimata reclamantă .X. a formulat întâmpinare la recursurile promovate de pârătele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice – Administrația .X. a Finanțelor Publice, prin care a solicitat respingerea recursurilor și menținerea sentințelor civile .X./24.03.2015 și .X./23.06.2015 pronunțate de Curtea de Apel .X., ca temeinice și legale.

A arătat intimata reclamantă, că, în dosarul nr. 11018/2/2011, aflat în al doilea ciclu procesual, a mai fost pronunțată o sentință .X./23.06.2015 de completare a dispozitivului sentinței civile .X./24.03.2015, ambele pronunțate de Curtea de Apel .X., asupra căreia nici una dintre recurente nu a formulat recurs, astfel că, în opinia sa, asupra capătului de cerere privind obligarea AFP .X. la restituirea către .X. a sumei de .X. , recurrențele sunt decăzute din termenul de recurs.

Referitor la argumentele invocate de recurente pe fond, precizează intimata că, la data de 01.07.2010, s-a reorganizat prin reducere de personal și preluarea activității Revistei Obiectiv, instituție care a fost desființată conform art. 2 alin. 2 din O.U.G. 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 H.G. nr. 968/2010 pentru modificarea și completarea H.G. nr. 1377/2009 privind aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Inspecției Muncii, precum și pentru stabilirea unor măsuri cu caracter organizatoric, activitatea preluată de la Revista Obiectiv funcționează pe lângă .X., fiind finanțată integral din venituri proprii.

Veniturile instituției au fost realizate exclusiv din vânzarea publicației Revistei Obiectiv, fără să existe nicio societate specializată acreditată care să presteze servicii de editare a unei publicații care să promoveze imaginea Ministerului Muncii prin domeniile sale de activitate, cum ar fi sănătatea și securitatea în muncă, asigurările sociale precum și forța de muncă. Ulterior, activitatea Revistei Obiectiv a constat în editarea și vânzarea de tipărituri, conținând acte normative sau reglementări în domeniul securității și sănătății în muncă, prevenirii și stingerii incendiilor, tipărirea și vânzarea de imprimare, autorizații și materiale având ca scop instruirea și perfecționarea profesională în domeniile de competență ale Ministerului Muncii, Solidarității Sociale și Familiei.

Încă de la înființare, instituția a fost tratată ca instituție publică neimpozabilă, fiind exceptată de la plata taxei pe valoare adăugată, deoarece desfășura activități de editare revistă și alte tipărituri și nu avea drept scop obținerea unui profit. Venitul net suplimentar realizat de Revista Obiectiv era reinvestit în dotări care să asigure creșterea calității revistei și a celorlalte publicații și era utilizat pentru reluarea și amplificarea programului de tipărituri, potrivit art. 5 din Regulamentul de Organizare și funcționare al Revistei Obiectiv, aprobat prin Ordinul nr. 578/31.07.2006 al ministrului muncii, solidarității sociale și familiei.

Revista Obiectiv avea încheiate contracte de comision cu agenți economici având ca obiect distribuirea tipăriturilor realizate de care instituție, iar în relațiile comerciale cu alți agenți economici, instituția nu percepea taxa pe valoarea adăugată. Astfel, .X., pentru activitatea preluată prin OUG nr. /2010, nu poate fi obligată la plata TVA deoarece Revista Obiectiv nu a perceput aceasta taxă și beneficiarii nu pot exercita dreptul de deducere.

Prin decizia nr. 373/19.09.2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se reține că pentru activitățile desfășurate, Revista Obiectiv acționa în calitate de persoană impozabilă, fiind incidente prevederile art. 127 alin.(1), alin.(2), alin.(4), alin.(5) și alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la momentul efectuării operațiunilor. Astfel, Revista Obiectiv a fost tratată de către organele fiscale ca operator economic și nu ca instituție publică, care nu era considerată persoană impozabilă, potrivit alin. 4 al art. 127 Cod fiscal, interpretând în mod eronat că aceasta ar fi produs distorsiuni concurențiale.

Cazul de distorsiune concurențială care atrage plata taxei pe valoare adăugată trebuia dovedit concret și nu abstract, nu se poate prezuma că existența unor firme pe piață care exercită activități de editare materiale strict în domeniul sănătății și securității în muncă ar dovedi și existența cazului de distorsiune concurențială.

Consideră intimată că nu sunt aplicabile prevederile art. 127 alin. 5 din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu au fost dovedite cazurile de distorsiuni concurențiale sau existența unor societăți comerciale cu activități similare.

De altfel, în considerarea celor stabilite de Înalta Curte de Casație și Justiție în primul ciclu procesual, în contextul administrării probelor, pentru a se putea oferi un răspuns explicit și convingător, argumentat față de pozițiile contradictorii ale părților cu privire la posibila distorsiune concurențială, ca element de fapt și de drept decisiv în cauză, Curtea de Apel .X. a solicitat o opinie de specialitate din partea Consiliului Concurenței, pentru a se clarifica în ce măsură există premisele creării unei distorsiuni concurențiale în situația în care o instituție publică comercializează în piață produse similare cu ale altor comercianți, având prețurile mai ridicate decât ale acestora per produs, chiar dacă în acest preț practicat de instituția publică nu este inclus TVA.

În speță, instanța de fond a reținut punctual faptul că pentru a putea fi tratată ca un subiect impozabil, reclamanta intimată trebuia să fi desfășurat o activitate prin care să fi

distorsionat concurența, iar această distorsiune să fie constatată a priori de către organul fiscal.

Astfel, din întreg probatoriul administrat, instanța de fond în mod corect a stabilit că .X., prin activitatea desfășurată de revista Obiectiv, nu ar fi distorsionat concurența prin vreuna dintre modalitățile prevăzute de art.5, 6 sau 8 din Legea nr.21/1996 , astfel că nu poate fi considerată persoană impozabilă din perspectiva TVA și, prin urmare, neîndeplinind una din condițiile prevăzute de art. 126 din Codul fiscal, nu avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA.

Consiliul Concurenței a opinat în acest sens iar instanța de fond, analizând punctul de vedere al autorității publice specializate în concurență, a conchis că reclamantei intimată nu îi poate fi imputată o conduită care să distorsioneze concurența, câtă vreme în sarcina sa nu s-a reținut vreo înțelegere anticoncurențială, ori vreun abuz de poziție dominantă.

Pentru clarificarea situației privind incidența dispozițiilor art. 127 alin. 4 din Legea nr. 571 /2003 privind Codul Fiscal, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la momentul aplicării sancțiunii nu a purtat o corespondență cu autoritatea abilitată, respectiv Consiliul Concurenței, acest aspect fiind de altfel sesizat de instanța de control jurisdicțional în primul ciclu procesual și sancționat ca atare și, pe cale de consecință, administrarea acestui punct de vedere ce nu a fost contestat de recurente a lămurit indubitabil aspectele privind lipsa distorsionării concurențiale astfel cum a fost ea menționată ca și cauză a aplicării actului administrativ fiscal și sancțiunii corelative.

Menționează intimata că, în fața instanței de recurs, a administrat probatoriul în referire la faptul că, prin neaplicarea TVA-ului, prețurile de vânzare a celorlalte tipuri de lucrări realizate de Revista Obiectiv, nu erau scăzute în comparație cu prețurile practicate de ceilalți operatori economici care aveau activități similare, nefiind vorba de prețuri scăzute practicate de Revista Obiectiv pentru a scoate un concurent de pe piață sau pentru a împiedica alți concurenți să intre pe piață.

Referitor la motivele arătate de recurenta pârâtă privind cererea de suspendare a executării deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale accesorii în cuantum de .X. lei, precizează intimata reclamantă că, potrivit art. 15 alin.1 din Legea nr. 554/2004 suspendarea executării actului administrative unilateral poate fi solicitată de persoana vătămată, pentru motivele prevăzute la art. 14, respectiv existența unui caz bine justificat și necesitatea prevenirii unei pagube iminente.

Consideră intimata că există un caz bine justificat în sensul Legii nr. 554/2004, iar pentru necesitatea prevenirii unei pagube iminente, menționează că .X. este instituție publică, în subordinea Ministerului Muncii Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, finanțată integral de la bugetul general consolidat al statului, astfel că achitarea sumei de .X. lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată, se va face din bugetul general consolidat al statului.

## **II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor declarate în cauză**

Înalta Curte de Casație și Justiție, sesizată cu soluționarea recursurilor declarate, analizând motivele de recurs formulate în raport cu hotărârea atacată, materialul probator și dispozițiile legale incidente în cauză, reține următoarele:

### *1. Argumentele de fapt și de drept relevante*

Asupra recursului declarat de pârâta DGRFP .X.:

Recursul declarat de pârâta DGRFP .X. împotriva sentinței civile nr. .X. /24.03.2015, pronunțată de Curtea de Apel .X. în prezentul dosar, vizează totodată și sentința nr. .X. / 23.06.2015 a aceleiași instanțe, de completare a dispozitivului sentinței inițiale de dezinvestire asupra fondului cauzei, prin care s-a obligat pârâta Administrația Finanțelor Publice .X. .X. la restituirea către reclamantă a sumei de .X. lei.

Potrivit prevederilor art. 303 alin.(1) VCPC, „ recursul se va motiva prin însăși cererea de recurs sau înlăuntrul termenului de recurs”, iar art. 306 VCPC statuează că „ recursul este nul dacă nu a fost motivat în termenul legal, cu excepția cazurilor prevăzute la alin.(2).”

Indicarea motivelor de recurs se individualizează în fiecare cauză prin criticile aduse hotărârii ce formează obiectul căii de atac declarate, fapt ce concretizează nemulțumirea părții care a pierdut în faza procesuală de fond și care are interesul de a supune controlului judiciar criticile sale în legătură cu cele reținute de prima instanță în hotărârea pronunțată.

Reluarea de către partea care declară recurs a argumentelor sale invocate în cuprinsul întâmpinării depuse la dosarul de fond, fără o filtrare a acestor susțineri în raport de ceea ce se contestă în calea de atac, nu reprezintă o motivare a cererii de declanșare a controlului judiciar, fapt ce determină aplicarea sancțiunii specifice pentru nemotivarea recursului.

Observând că în cauza de față recurenta pârâtă DGRFP .X. nu a făcut altceva decât să reia, în cuprinsul cererii de recurs, toate apărările expuse în întâmpinarea de la dosarul de fond, Înalta Curte va face aplicarea prevederilor art. 306 VCPC, în sensul constatării nulității recursului declarat asupra soluției pronunțate pe fondul cererii de chemare în judecată, astfel cum apare această soluție în cuprinsul sentinței civile nr. .X. /2015 și a sentinței date în completare, având nr. .X. /2015.

În privința criticilor aduse de recurenta pârâtă DGRFP .X. asupra soluției de admitere a cererii de suspendare a executării deciziei de impunere nr. F-S2 .X. /28.02.2011 până la soluționarea irevocabilă a cauzei, se reține că aspectele invocate pot fi încadrate în prevederile art. 304<sup>1</sup> VCPC, urmând a fi respins ca nefondat recursul îndreptat asupra acestei dezlegări date de prima instanță, pentru cele ce urmează.

Cererea de suspendare a efectelor actelor administrativ fiscale contestate în cauză a fost întemeiată pe dispozițiile art. 15 din Legea nr. 554/2004, cu referire la prevederile art. 14 din același act normativ, o astfel de măsură de temporizare a executării respectivelor acte putând fi dispusă până la rămânerea irevocabilă a hotărârii pronunțate în litigiul pendinte.

Criticile vizând soluția de admitere a cererii de suspendare dispuse de prima instanță ar fi prezentat utilitate practică în condițiile în care, în calea recursului, soluționarea pe fond a căii de atac ar fi avut loc la un moment ulterior celui de punere în discuție a recursului declarat împotriva măsurii de suspendare dispuse conform art. 15 din legea nr. 554/2004.

Dat fiind faptul că la primul termen de judecată stabilit în calea de atac au fost închise dezbaterile asupra cererilor formulate în recurs, Înalta Curte reține că soluția de suspendare a efectelor deciziei de impunere contestată în cauză s-a definitivat la momentul pronunțării prezentei decizii, fără a mai prezenta relevanță argumentele recurente referitoare la soluția dispusă de judecătorul fondului, fapt pentru care recursul vizând măsura suspendării va fi respins ca nefondat.

Asupra recursului declarat de pârâta ANAF, îndreptat împotriva sentinței civile nr. .X. /24.03.2015, astfel cum aceasta a fost completată prin sentința civilă nr. .X. /23.06.2015, Înalta Curte reține caracterul său fondat pentru următoarele considerente:

În esență, în urma controlului ce a vizat perioada 01.01.2006-30.11.2010, organul fiscal competent a stabilit că instituția publică intimată, .X., are calitatea de persoană impozabilă pentru activitatea desfășurată de revista Obiectiv, fapt pentru care a stabilit TVA de plată aferent acestei perioade în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei.

În calificarea intimatei reclamante ca fiind o persoană impozabilă a reținut organul fiscal că revista Obiectiv funcționează, începând cu anul 1990, ca unitate cu personalitate juridică, finanțată integral din venituri proprii, iar la data de 01.07.2010, în baza OUG nr. 68/2010, .X. a preluat activitatea revistei. Pe parcursul perioadei verificate s-a făcut aplicarea



prevederilor art. 127 din Codul fiscal, astfel cum acestea au fost modificate până la finalizarea controlului.

Texte de lege relevante:

Art. 127 din Codul fiscal ( în vigoare la data de 01.01.2006)

*„Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

*(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau orice 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.*

*(4) Cu excepția celor prevăzute la alin. (5) și (6), 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.*

*(5) Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dacă tratarea lor ca persoane neimpozabile ar produce distorsiuni concurențiale.”*

Art. 127 din Codul fiscal (în vigoare la data de 30.11.2010)

*“(4) 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, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6).*

*(5) Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 141.”*

După cum se relevă din norma legală suscitată, pentru a dobândi calitatea de persoană impozabilă în accepțiunea codului fiscal, este necesar ca o instituție publică să desfășoare activități ce ar fi apte să producă distorsiuni concurențiale dacă respectiva instituție publică ar fi tratată ca o persoană neimpozabilă.

În clarificarea acestei noțiuni de distorsiune concurențială, în accepțiunea legii fiscale, normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, stabilesc, în cuprinsul punctului 3 de explicitare a art. 127 din Legea nr. 571/2003, că „ (3) Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, distorsiuni de concurență rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai mulți operatori economici, dintre care unii beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de aceștia nu este grevată de taxa pe valoarea adăugată, față de ceilalți operatori economici care sunt obligați să greveze contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestărilor de servicii efectuate cu taxa pe valoarea adăugată.

*(4) În situația în care instituțiile publice desfășoară activități de natura celor prevăzute la art. 127 alin. (5) și (6) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate fi considerată instituția publică în ansamblu sau, în funcție de natura activității desfășurate, numai partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități.”*

Punctul de vedere exprimat de Consiliul Concurenței, depus la filele 22-24 din dosarul de fond, relevă analiza „in abstracto” a noțiunii de distorsiune concurențială din

perspectiva Legii nr. 21/1996 și a art. 101 și 102 din Tratatul de funcționare a Uniunii Europene (TFUE), în ipoteza în care o instituție publică acționează în exercitarea puterilor sale de autoritate publică, ori ca întreprindere.

Întemeindu-și raționamentul exclusiv pe acest punct de vedere, judecătorul fondului nu a observat interpretarea dată noțiunii de distorsiune concurențială din punct de vedere fiscal.

Înalta Curte, contrar celor statuate de prima instanță, observă că punctul de vedere al Consiliului Concurenței, astfel cum a fost exprimat, nu poate constitui premisa reținerii unei activități economice desfășurate de intimata reclamantă fără producerea unei distorsiuni concurențiale, din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, fiind necesară verificarea condițiilor impuse de norma fiscală pentru stabilirea calității de persoană impozabilă a unei instituții publice.

Activitatea economică desfășurată de revista Obiectiv, constând în editarea și vânzarea de reviste, cărți, tipărituri, imprimate, filme tematice de scurt metraj, este una pe care o realizează și alți operatori economici, având un caracter de continuitate în scopul obținerii unor venituri constante.

În privința tratamentului fiscal de care a beneficiat intimata reclamantă până la înregistrarea sa ca plătitor de TVA, se reține că acesta este unul preferențial prin raportare la ceilalți agenți economici ce au calitatea de persoane impozabile, supuse plății TVA-ului pentru operațiunile impozabile prevăzute de art. 126 din codul fiscal, deoarece prețul de vânzare al produselor și serviciilor realizate de revista Obiectiv nu a fost grevat de plata taxei pe valoarea adăugată, spre deosebire de contravaloarea acelorași bunuri sau servicii ale celorlalți agenți economici.

Argumentul intimatei reclamante privind practicarea unor prețuri mai mari decât cele ale competitorilor săi pe piață nu prezintă relevanță sub aspectul analizei distorsiunii concurențiale din perspectivă fiscală, acesta putând constitui un element de studiu în ipoteza unei fapte anticoncurențiale din perspectiva Legii nr. 21/1996, ceea ce diferă de problema de drept din cauza de față.

Revista Obiectiv, funcționând încă de la dobândirea personalității sale juridice, prin Ordinul Ministrului Muncii și Protecției Sociale nr. 384/1990, prin finanțare integrală din venituri proprii, a desfășurat operațiuni impozabile de natura celor reglementate în cuprinsul dispozițiilor art. 126 alin.(1), lit. a) –d) din Codul fiscal, iar această activitate economică, realizată de o entitate juridică ce are calitatea de persoană impozabilă, conform art. 127 alin. (4), determină înregistrarea acelei persoane ca plătitor de TVA de la momentul depășirii plafonului de scutire, conform art. 152 Cod fiscal.

Nu poate fi validată susținerea intimatei reclamante privind tratarea sa ca instituție publică, nu ca agent economic, prin raportare la faptul că nu a urmărit realizarea de profit, ci doar autofinanțarea din surse proprii, cât timp chiar .X. recunoaște obținerea de venituri suplimentare din activitatea realizată de revista Obiectiv și din contractele încheiate cu alți agenți economici pentru distribuirea tipăriturilor realizate de această instituție.

Prin urmare, se reține că din punct de vedere al regimului aplicabil operațiunilor impozabile care intră în sfera de plată a taxei pe valoarea adăugată, intimata reclamantă este o persoană impozabilă ce datorează TVA de la momentul depășirii plafonului de scutire, fiind incidente prevederile art. 127 alin.(4) din Codul fiscal, în sensul existenței unei distorsiuni concurențiale în raport de ceilalți operatori economici plătitori de TVA, ce realizează o activitate similară celei desfășurate de revista Obiectiv, astfel cum corect au stabilit organele fiscale emitente ale actelor administrativ fiscale contestate în cauză.

## *2. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs*

*Pentru toate aceste considerente, în raport de dispozițiile art. 312 alin. (3) VCPC, raportat la prevederile art. 304<sup>1</sup> VCPC, Înalta Curte va admite recursul declarat de pârâta*

*ANAF împotriva sentinței civile nr. .X. /24.03.2015, astfel cum aceasta a fost completată prin sentința civilă nr. .X. /23.06.2015, va modifica în tot aceste sentințe și, rejudecând, va dispune respingerea acțiunii ca neîntemeiată.*

În privința recursului declarat de pârâta DGRFP .X., în aplicarea prevederilor art. 306 alin.(1) VCPC, se va constata nulitatea acestuia în referire la soluția pronunțată asupra fondului cauzei, astfel cum aceasta a fost completată prin sentința civilă nr. .X. /23.06.2015, iar recursul declarat asupra soluției de admitere a cererii de suspendare a executării deciziei de impunere nr. F-S2 .X. /28.02.2011 va fi respins ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
D E C I D E**

Admite excepția nulității parțiale a recursului declarat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația .X. a Finanțelor Publice împotriva sentinței civile .X. din 24 martie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Admite excepția nulității recursului declarat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația .X. a Finanțelor Publice împotriva sentinței civile .X. din 23 iunie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Constată nulitatea recursurilor declarate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația .X. a Finanțelor Publice împotriva sentințelor menționate, în ceea ce privește soluția de anulare a actelor administrativ fiscale contestate.

Respinge, ca nefondat, recursul DGRFP- Administrația .X. a Finanțelor Publice declarat împotriva soluției de suspendare a actelor administrativ fiscale contestate.

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile .X. din 24 martie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică în tot sentința civilă .X. din 24 martie 2015 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, completată cu sentința civilă .X. din 23 iunie 2015 a aceleiași instanțe, în sensul că:

Respinge cererea de chemare în judecată, ca neîntemeiată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 17 februarie 2016.

XXXX

RXYYYY