

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

DECIZIA nr.4514

Dosar nr.735,3/42/2007

Ședința publică de la 22 X 2009

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

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. „X” S.R.L. X împotriva sentinței civile nr. X din 11 X 2008 a Curții de Apel X – Secția contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat recurenta-reclamantă S.C. „X” S.R.L. X, reprezentată de avocat X X și intimatele-pârâte Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice X, ambele reprezentate de consilier juridic XXX.

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, după care, nemaifiind cereri de formulat, Curtea constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul în susținerea motivelor de recurs.

Având cuvântul, pentru recurentă, avocatul X X pune concluzii de admitere a recursului, casarea sentinței atacate și trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță.

În completarea celor susținute depune la dosar „Concluzii scrise”.

Pentru intimatele-pârâte, consilier juridic Anca Lucia Bălan, având cuvântul, pune concluzii de respingere a recursului și, pe cale de consecință, menținerea sentinței atacate ca temeinică și legală.

Instanța a rămas în pronunțare.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința nr.X din 15 X 2007 a Curții de Apel X - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal a fost admisă în parte acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta SC X SRL în contradictoriu cu pârâtele Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice X, și s-a dispus anularea în parte a deciziei nr. X din 28 X 2006 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - ANAF București și decizia de impunere nr. X din 4 X 2006 precum și raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 2 X 2006, în sensul menținerii actului de control numai pentru suma de X RON din care X RON majorări de întârziere, conform raportului de expertiză întocmit de XX.

Prin decizia nr. X din 18 X 2008 a înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal s-a admis recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice X, în nume propriu și pentru Ministerul Economiei și Finanțelor - Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr. X din 15 X 2007 a Curții de Apel X - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal și s-a dispus casarea sentinței atacate, cu trimiterea cauzei spre rejudecare aceleiași instanțe. S-a precizat, prin considerentele deciziei de casare, că întreaga argumentație a instanței de fond se bazează pe concluziile raportului de expertiză contabilă efectuat de expertul X X la data de 15 X 2007, că această expertiză este extrem de sumară și de neconvingătoare și că este reală susținerea recurentelor că expertul contabil s-a limitat la a relua punctul de vedere al societății reclamante pe care și 1-a însușit fără rezerve fără a combate în vreun mod punctul de vedere exprimat de organele fiscale în actele administrative atacate. S-a mai arătat, de asemenea, că analiza celor șase obiective fixate de instanța de judecată prin încheierea din data de 5 X 2007, potrivit dispozițiilor art. 201 alin. (1) din Codul de procedură civilă, a fost epuizată de expertul contabil într-o singură pagină, deși situația de fapt invocată, precum și complexitatea mecanismului stipulației pentru altul impuneau o abordare aprofundată. Mai mult, s-a învederat, deși intimata-reclamantă s-a prevalat la efectuarea expertizei de înscrisuri care nu fuseseră prezentate în etapa administrativă a litigiului și, prin urmare, nu erau cunoscute de către recurente, expertul nu a fost interesat de poziția acestora, împrejurare dedusă din modul în care le-a citat pentru efectuarea lucrării. Astfel, din dovada aflată la fila 122 a dosarului de fond rezulta că Direcția Generală a Finanțelor Publice X a fost înștiințată cu o zi înainte (la 14 X 2007), fără a se menționa locul în care urma să se desfășoare expertiza, indicându-se ca singură posibilitate de a contacta expertul contabil un număr de telefon ilizibil. Acest procedeu, s-a concluzionat, care contravine dispozițiilor art. 208 alin. (1) din Codul de procedură civilă, coroborat cu caracterul sumar al lucrării și cu împrejurarea că toate obiecțiunile

pârâtelor au fost greșit respinse de curtea de apel, cu motivarea că „țin de fondul cauzei”, au condus instanța de recurs la concluzia că se impune refacerea raportului de expertiză contabilă pentru lămurirea deplină a împrejurărilor de fapt invocate de intimată.

Ulterior pronunțării deciziei de casare Curtea de Apel X - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal a dispus, prin sentința nr. X din 11 X 2008, respingerea acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamanta S.C. X S.R.L. în contradictoriu cu pârâtele Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală ca neîntemeiată, cu motivarea că reclamanta nu a aplicat dispozițiile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, într-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Din documentele anexate nu rezultă că firma Chrome Oil Services Ltd., în calitate de contractor principal, a subcontractat servicii pentru proiectul din Nigeria și firmei Dextron Engineering Ltd., ci doar reclamantei, neexistând documente din care să rezulte implicarea celei de-a doua entități în derularea contractului și din care să rezulte că parte din lucrarea contractată a fost cedată în favoarea unei alte persoane juridice care să fi înregistrat, la rândul ei, venituri din serviciile prestate. Notele de creditare întocmite de reclamantă nu sunt confirmate de client, iar facturile de stornare s-au bazat pe contractul de finanțare, care nu poate fi un document primar întrucât reclamanta nu a dovedit punerea în executare a contractului și nici nu a arătat în mod concret în ce au constat serviciile prestate. Invocarea stipulației pentru altul de către reclamantă în derularea operațiunilor comerciale cu celelalte două firme a făcut necesară analizarea întrunirii condițiilor prevăzute de art. 948 din Codul civil în sensul că pentru a putea fi invocată stipulația pentru altul trebuie să se întrunească cumulativ toate condițiile de validitate pentru contracte, precum și faptul că voința de a stipula trebuie să fie neechivoc, iar persoana terțului beneficiar trebuie să fie determinată la momentul încheierii contractului.

În fapt, s-a învederat de prima instanță, corespondența purtată între părți în legătură cu împrejurarea că plata facturii inițiale nu poate fi onorată până când nu erau clarificate pretențiile financiare ale X X Ltd referitoare la finanțarea celor două proiecte nu poate duce la concluzia că sunt îndeplinite condițiile necesare existenței unei stipulații pentru altul.

Împotriva sentinței nr. X din 11 X 2008 a Curții de Apel X -Secția comercială și de contencios administrativ a declarat recurs în termen legal reclamanta S.C. X S.R.L. prin care s-a solicitat admiterea căii de atac și modificarea în tot a hotărârii recurate în sensul admiterii contestației

formulate împotriva deciziei nr. X/2006 a Ministerului Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală, a desființării în parte a deciziei sub aspectul punctelor nr. 1 și 3, a admiterii contestației împotriva deciziei de impunere nr. X din 4 X 2006 privind obligații fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală întocmită de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului X - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu consecința desființării deciziei de impunere mai sus menționate și a obligării părții la restituirea sumei de X lei (din care suma de X lei reprezintă impozit pe profit și suma de X lei reprezintă majorări de întârziere aferente, sume stabilite prin raportul de expertiză X X încasate în mod nelegal de intimată.

Recurenta reclamantă a invocat motivul de nelegalitate prevăzut de dispozițiile art. 304 punctul 9 din Codul de procedură civilă, constând în aceea că hotărârea recurată a fost pronunțată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii. Cu referire la obligativitatea deciziei de casare, s-a relevat că instanța de fond s-a limitat numai a dispune refacerea raportului de expertiză contabilă, având obiectivele stabilite anterior casării, cu obligația expertului de a avea în vedere dispozițiile art. 208 alin. (1) din Codul de procedură civilă, fără însă a se pune în vedere expertului că are obligația și de a aprofunda mecanismul stipulației pentru altul. Cu toate acestea, deși expertul a menționat la punctul D referitor la „împrejurările cauzei” argumente detaliate referitoare la mecanismul stipulației pentru altul și respectiv la raporturile dintre părți, reiese din motivarea hotărârii recurate că instanța nu a fost lămurită suficient asupra situației de fapt dedusă judecății, deoarece atunci când se încearcă argumentarea soluției prima instanță face grave confuzii chiar între părțile implicate în mecanismul stipulației pentru altul.

Pe de altă parte, privitor la expunerea motivelor reținute de instanța de fond, s-a precizat de reclamanta recurentă că din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă situație de fapt evocată în considerentele sentinței atacate, ceea ce conduce la concluzia că prima instanță nu s-a preocupat de verificarea documentelor depuse în probațiune în proces. Instanța de fond era datoare să observe faptul că societatea contractoare Chrome Oil Services Ltd. a fost autorizată de către recurentă să deducă și să plătească către firma finanțatoare Dextron Engeneering Ltd. contravaloarea serviciilor prestate de acesta din urmă, conform notelor de creditare. Or, stipulația pentru altul, ca operațiune tripartită în cadrul căreia S.C. X S.R.L. are calitatea de stipulant, Chrome Oil Services și Chrome Survey Ltd. au fiecare în parte calitatea de promitent, iar Dextron Engeneering Ltd. este terț beneficiar, explică din punct de vedere juridic rațiunea pentru care suma inițial facturată conform invoice-ului extern a fost diminuată cu contravaloarea notelor de credit emise partenerilor externi în favoarea terțului beneficiar, față de care S.C. X S.R.L. era obligată

conform contractului de finanțare ale aceluiași proiecte. Prin urmare, nu era necesară încheierea unui act adițional la contractele încheiate pe suma fixă cu Chrome Oil Services și Chrome Survey Ltd., după cum, de asemenea, nu era necesar nici ca Dextron Engineering Ltd. să fie subcontractor Chrome Oil Services și Chrome Survey Ltd., în cadrul celor două proiecte, așa cum a considerat organul de inspecție fiscală și apoi prin preluare servilă instanța de fond, căci ordonarea plăților către Dextron Engineering Ltd. s-a efectuat în cadrul stipulației pentru altul care este fundamentată pe două categorii de raporturi obligaționale independente unul față de celălalt, respectiv raporturile dintre promitent și stipulant, precum și raportul dintre stipulant și terțul beneficiar, izvorât din contractul de finanțare. Cele două raporturi juridice deși independente din punct de vedere structural sunt indisolubil legate prin aceea că prin intermediul Dextron Engineering Ltd. a fost asigurată finanțarea proiectelor, cu acceptul expres al Chrome Oil Services, care a avut calitatea de girant al Dextron Engineering Ltd. în raporturile cu banca nigeriana African Express Pic. Cheltuielile făcute de către Dextron Engineering Ltd. Nigeria au fost verificate, aprobate și certificate de către S.C. X S.R.L. în calitate de furnizor și Chrome Oil Services și Chrome Survey Ltd. Nigeria în calitate de beneficiar, pe baza documentelor justificative înaintate de către societatea finanțatoare, documente pe care S.C. X le-a depus la dosarul cauzei. Astfel fiind, S.C. X S.R.L. a justificat cu documente necesitatea emiterii facturilor fiscale de stornare fără a diminua profitul impozabil cu suma de X lei și implicit fără a diminua obligația de plată către bugetul consolidat al statului a sumei de X lei, reprezentând impozit pe profit, astfel cum s-a reținut în raportul de inspecție fiscală și respectiv în decizia contestată. Instanța de fond nu a luat în calcul facturile 01, 02 și 03 emise de Dextron Engineering Ltd. Nigeria în valoare de X RON, ceea ce a condus la reținerea unei situații de fapt trunchiate. Recurenta nu a încasat niciodată suma inițial facturată, și cu toate acestea instanța de fond a pretins că s-au încălcat dispozițiile art. 19 din Legea nr. 571/2003 - Codul fiscal, fără a exista dovezi în sensul încasării acestor sume.

Recursul este fondat.

Potrivit dispozițiilor art. 315 alin. (1) din Codul de procedură civilă, în caz de casare, hotărârile instanței de recurs asupra problemelor de drept dezlegate, precum și asupra necesității administrării unor probe sunt obligatorii pentru judecătoria fondului. Prevederea normativă de ordin procedural conținută de art. 315 alin. (1) din Codul de procedură civilă și instituită pe temeiul principiului organizării ierarhice a instanțelor judecătorești urmărește în mod evident, cum este de altfel și firesc, asigurarea omogenității soluțiilor de interpretare a unora și aceluiași norme juridice. De aceea, dacă instanța de trimitere rămâne suverană în

stabilirea și aprecierea stării de fapt, ea este datoare totuși să se conformeze dezlegărilor date de instanța de recurs problemelor de drept pe care le implică rezolvarea litigiului concret trecut prin faza controlului judiciar pe calea recursului. Neconformarea față de dezlegarea dată problemei de drept de către instanța de recurs atrage nulitatea hotărârii recurate și casarea acesteia, pentru încălcarea prevederilor imperative ale art. 315 alin. (1) din Codul de procedură civilă. Pe de altă parte, instanța de trimitere este obligată, să se conformeze nu numai problemelor de drept dezlegate de instanța de recurs, ci și îndrumărilor date de instanța de control judiciar cât privește administrarea unor probe, o atare obligație circumscriindu-se numai la datoria de administrare a dovezilor nu și la stabilirea stării de fapt pe baza probelor ce se vor administra.

S-a reținut, în considerentele deciziei nr. X din 18 X 2008 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal (prin care s-a admis recursul declarat împotriva sentinței civile nr. 116 din 15 X 2007 a Curții de Apel X - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal de către Direcția Generală a Finanțelor Publice X, în nume propriu și pentru Ministerul Economiei și Finanțelor - Agenția Națională de Administrare Fiscală și s-a dispus casarea cu trimitere pentru o nouă judecată), printre altele, că refacerea raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză se impunea a se face cu respectarea prevederilor art. 208 alin. (1) din Codul de procedură civilă și cu luarea în considerare a obiecțiunilor pârâtelor, „care au fost greșit respinse de curtea de apel cu motivarea că țin de fondul cauzei”. Această ultimă statuare a instanței de casare, privitoare la luarea în considerare a obiecțiunilor pârâtelor - pe larg descrise în înscrisul aflat la filele 131-134 din dosarul primei instanțe - cu prilejul refacerii raportului de expertiză contabilă de către expertul Duță Gheorghe, și aceasta tocmai în vederea lămuririi depline a împrejurărilor de fapt ale cauzei, nu a fost respectată de către instanța de trimitere, fiind stabilite ca obiective ale expertizei contabile (refăcute) în mod exclusiv obiectivele stabilite inițial prin încheierea de ședință din data de 8 mai 2007.

În raport de împrejurarea mai sus descrisă, constând în neconformarea în totalitate a instanței de rejudecare îndrumărilor date prin decizia nr. X din 18 X 2008 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, și care a condus la nelămurirea pe deplin a împrejurărilor de fapt ale pricinii, se impune, datorită nerespectării prevederilor imperative ale art. 315 alin. (1) din Codul de procedură civilă, admiterea recursului declarat de reclamanta S.C. „X” S.R.L. X împotriva sentinței civile nr. X din 11 X 2008 a Curții de Apel X - Secția de contencios administrativ și fiscal, casarea hotărârii recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță.

Cu prilejul rejudecării cauzei, vor fi avute în vedere și examinate nu numai motivele invocate de părți înaintea instanței a cărei hotărâre este casată, ci și motivele și argumentele formulate prin cererea de recurs a reclamantei S.C. „X” S.R.L. X, în special cele referitoare la incidența în speță a mecanismului stipulației pentru altul.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Admite recursul declarat de reclamanta S.C. „X” S.R.L. X împotriva sentinței civile nr. X din 11 X 2008 a Curții de Apel X - Secția contencios administrativ și fiscal.

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

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 22 X 2009.

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
I.Pușoiu

MAGISTRAT ASISTENT,
S.Călugăru