

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

DECIZIA nr.870

Dosar nr.10104/2/2011

Ședința publică de la 26 februarie 2015

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

S-au luat în examinare recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței nr.X din 22 ianuarie 2013 a Curții de Apel X – Secția contencios administrativ și fiscal.

Cauza a rămas în pronunțare la data 12 februarie 2015, dezbaterile fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, când Curtea, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea deciziei la data de 26 februarie 2015.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Soluția instanței de fond

1.1. Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel X – Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. X SRL a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., în principal, desființarea Deciziei nr.X din 14 iunie 2007 privind contestația depusă de societate și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X emisă la data de 28 decembrie 2006,

întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr.X din 28 decembrie 2006.

În subsidiar, reclamanta a solicitat recalcularea obligațiilor fiscale în funcție de situația fiscală reală a societății.

În motivarea cererii, reclamanta a apreciat actele administrative atacate ca fiind nelegale arătând, în esență, cu privire la constatările efectuate, că a prezentat organelor de constatare înscrisuri din care rezultă că la data de 27 iunie 2003 au fost furate certificatul de înmatriculare, buletinul de identitate și facturile, individualizate în anexă, astfel că nu poate fi angajată răspunderea societății.

Din verificarea înscrisurilor depuse de reprezentantul societății, rezultă cu certitudine că au fost furate 250 de facturi fiscale, context în care nu pot fi reținute concluziile din Raportul de inspecție, potrivit cărora facturile declarate nule nu corespund cu cele constatate lipsă în cursul inspecției, în susținerea argumentelor invocând Rezoluția de scoatere de sub urmărire penală, pronunțată în dosarul nr. X/P/2004, în considerentele căreia se menționează că nu se poate identifica persoana care a emis și s-a folosit de facturi în numele și pe seama societății.

Totodată, a arătat că, în condițiile în care societatea nu a desfășurat activitate de la înființare până în prezent, în mod eronat inspectorii fiscali au luat în calcul pentru estimare date, documente și facturi care nu au fost emise de societate, caz în care nu au fost identificate elementele care să contureze situația de fapt fiscală prevăzută de prevederile art.66 din Codul de procedură fiscală, astfel încât este nelegală baza de impunere așa cum a fost calculată.

1.2. Prin întâmpinare, autoritatea fiscală pârâtă a solicitat respingerea acțiunii, ca neîntemeiată, susținând, în esență, că actele atacate sunt legale și temeinice.

1.3. Curtea de Apel – Secția contencios administrativ și fiscal, prin Sentința nr. X din 22 ianuarie 2013, a admis acțiunea formulată de societatea comercială reclamantă, anulând Decizia nr.X/ 14.07.2007 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Decizia de impunere nr. X/28.12.2006 și Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.12.2006 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

1.4. Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut, în esență, următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.X din 28 decembrie 2006 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/ 28.12.2006, s-a stabilit în sarcina reclamantei, cu titlu de obligații fiscale suplimentare de plată, suma de X lei, din care X lei impozit pe profit și obligații fiscale accesorii în sumă de X lei, TVA în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei.

Împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, reclamanta a formulat contestație, care a fost respinsă, ca neîntemeiată, prin Decizia nr. 171/ 14.06.2010.

Prima instanță a reținut că, în cadrul reverificării efectuate în cauză care a cuprins perioada iunie-decembrie 2003, s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală contestat în care au fost analizate toate actele și declarațiile depuse de reclamantă, reținându-se neconcordanțe referitoare la furtul facturilor fiscale, între dovezile eliberate de Secția 22 Poliție, notele de înregistrare prin care s-a publicat în Monitorul Oficial pierderea facturilor în alb declarate nule, în ceea ce privește seria și numărul facturilor constatate lipsă la inspecție.

De asemenea, inspecția fiscală a avut în vedere declarația pe proprie răspundere a administratorului prin care a arătat că societatea nu a avut activitate de la înființare până în prezent, Adresa din data de 13.11.2006 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, constatările din actele de control anterioare, concluzionând că, având în vedere că facturile fiscale declarate pierdute în Monitorul Oficial (X, în alb, declarate nule) precum și la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin Adresa nr.X/22.09.2003, nu corespund cu cele constatate lipsă la prezenta inspecție, precum și că declararea acestora s-a făcut cu întârziere față de termenul legal. Organele de inspecție fiscală au procedat astfel la stabilirea prin estimare a impozitelor aferente facturilor fiscale lipsă.

Prima instanță a reținut că Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a sesizat organele de cercetare penală pentru efectuarea de

cercetări, transmițând Notele de constatare nr.X/ 15.01.2004; X/15.01.2004; X/17.05.2004 Parchetului de pe lângă Judecătoria X, iar prin Decizia nr.X/ 30.03.2007 s-a dispus suspendarea soluționării contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Prin Rezoluția nr.X/14.12.2007 a Parchetului de pe lângă Judecătoria X s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de numitul X, împuternicit al administratorului S.C. X SRL, pentru săvârșirea infracțiunii prevăzută de art.11 din Legea nr.87/1994, pentru combaterea evaziunii fiscale, iar prin Rezoluția din data de 20.08.2008 dispusă în Dosarul nr.X/2008 al Parchetului de pe lângă Tribunalul X a fost respinsă ca neîntemeiată plângerea formulată de DGFP .X. împotriva Rezoluției nr.X/P/ 14.12.2007.

Împotriva acestei soluții a formulat plângere Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., iar prin Sentința penală nr.X/ 19.02.2009 a Judecătoriei X a fost respinsă plângerea ca nefondată, fiind menținută Rezoluția nr.X/P/14.12.2007 a Parchetului de pe lângă Judecătoria X.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., iar prin Decizia penală nr.X/ 30.06.2009 pronunțată în Dosarul nr.X/2008 al Tribunalului X a fost respins recursul ca fiind nefondat.

Prima instanță a avut în vedere și prevederile art.19 alin.(1) - (2) și art.22 din Codul de procedură penală potrivit cu care hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.

În speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a sesizat organele de urmărire penală, pentru efectuarea de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.11 din Legea nr.87/1994, pentru combaterea evaziunii fiscale, fiind suspendată procedura de soluționare a contestației, cauza penală fiind soluționată definitiv, fiind menținută Rezoluția nr.X/P/ 14.12.2007 a Parchetului de pe lângă Judecătoria X.

Or, în condițiile în care instanța penală a stabilit definitiv că operațiunile efectuate în perioada 11.06.2003-28.11.2003, de către SC

X SRL, nu reprezintă sume considerabile și se referă la operațiuni curente, neexistând nicio operațiune din care să rezulte faptul că societatea a desfășurat activități comerciale, și că este adevărat că ulterior dispariției facturilor cuprinse între ... și ... și a ștampilei S.C. X SRL, au apărut în circuitul civil mai multe facturi fiscale purtând numerele între cele menționate, însă aceste facturi fiscale poartă același număr cu cele declarate ca fiind sustrate de către intimatul X, data emiterii facturilor fiind de altfel ulterioară declarării lor ca fiind sustrate, în cauză nu s-a făcut nicio dovadă că aceste facturi ar fi fost completate de reprezentanții societății, aspecte ce reprezenta lucru judecat pentru organul fiscal de soluționare a contestației.

De asemenea, organul de soluționare a contestației trebuia să aibă în vedere că instanța de recurs în cauza penală, analizând toate susținerile reținute și în Raportul de inspecție fiscală nr.X/ 28.12.2006, invocate ca motiv de recurs, a reținut că din adresa nr.X/ 26.11.2007 emisă de X, rezultă că S.C. X SRL nu a mai efectuat operațiuni bancare decât cu excepția celor de încasare a comisionului și de plată a dobânzii pentru contul curent, din data de 29.11.2003, iar operațiunile efectuate în perioada 11.06.2003-28.11.2003, așa cum rezultă din fișele de extras de cont aflate la dosar nu rezultă că S.C. X SRL a desfășurat operațiuni comerciale, ci doar operațiuni minore, ce nu implică o activitate comercială propriu-zisă.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației, era „ținut” de puterea de lucru judecat, cu privire la situația de fapt, așa cum a reținut instanța penală, care nu mai justificau aplicarea art.60 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pct.65.1 lit.d) din H.G. nr.1050/2004, întrucât premisa determinării bazei de impunere prin estimare este aceea că agentul economic a desfășurat activitatea comercială, însă organul fiscal este în imposibilitate să determine baza de impunere, întrucât au dispărut evidențele contabile sau actele justificative, iar contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

Prima instanță a reținut că atât prin întâmpinare, cât și prin Decizia de soluționare nr. 171/14.06.2010, pârâta a invocat Sentința civilă nr.XCA/ 18.10.2004 pronunțată în dosarul nr.X/CA/2004 de

Tribunalul X, prin care a fost respinsă ca neîntemeiata contestația formulată de S.C. X SRL împotriva Deciziei nr.X/29.07.2004, prin care a fost respinsă contestația împotriva măsurilor dispuse prin procesele-verbale de control încheiate în data de 10.05.2004 și 09.06.2004, în care s-a reținut, printre altele, că apărarea contestatoarei ca nu a desfășurat activitate nu poate fi primită, întrucât din situația aprovizionărilor cu uleiuri minerale la S.C. X SRL, rezultă ca societatea s-a aprovizionat în perioada august - septembrie 2003 cu uleiuri minerale în valoare de X lei, dar în evidența contabilă a societății nu este înregistrată nici o tranzacție de aprovizionare sau vânzare de uleiuri minerale neaccizate, ceea ce conduce la concluzia ca acestea au fost substitute ulterior în carburanți auto și comercializați.

Prima instanță a reținut, față de cele susținute atât prin întâmpinare, cât și prin Decizia de soluționare nr. 171/14.06.2010 cu referire la Sentința civilă nr.XCA/ 18.10.2004 pronunțată în dosarul nr.X/CA/2004 de Tribunalul X, că Raportul de inspecție fiscală nr.X/28.12.2006 a fost întocmit ca urmare a deciziei de reverificare a perioadei iunie – decembrie 2003, întrucât au apărut elemente noi, au fost avute în vedere și aceste procese-verbale constatate în procedura administrativă anterior, însă care nu s-a finalizat cu o decizie de impunere, iar Sentința civilă nr.X CA/ 18.10.2004 a Tribunalului X, irevocabilă prin Decizia civilă nr.X/ 05.05.2005 a Curții de Apel X, a constatat o situație de fapt anterioară pronunțării Deciziei penale nr.X/ 30.06.2009.

2. Calea de atac exercitată

2.1. Împotriva acestei soluții au formulat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală – ANAF și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin AJFP .X., care au invocat ca temei juridic prevederile art.304 pct.9, în condițiile art.304¹ din Codul de procedură civilă – 1865 și au susținut, în esență, următoarele critici:

- instanța de fond a reținut în mod greșit că hotărârea instanței penale are autoritate de lucru judecat în cauza de față, interpretând și aplicând în mod eronat prevederile art.22 alin.(1) Cod procedura

penală, care se referă la instanța care judecă acțiunea civilă, în mod separat de acțiunea penală;

- instanța de fond a analizat în mod superficial probele administrate în cauză și a ignorat că societatea comercială a desfășurat activitate economică fără a avea întocmită o evidență contabilă, ceea ce a impus ca organele fiscale să procedeze la stabilirea bazei de impozitare prin estimare, potrivit prevederilor art.66 alin.(1) din Codul de procedură fiscală;

- în cauză este dovedit că, din cele 250 de facturi declarate furate, au fost identificate în circuitul economic un număr de 6 facturi fiscale de livrare motorină și benzină emise către S.C. X SRL, S.C. X SRL și S.C. X SRL;

- de asemenea, organele fiscale au identificat și facturi de aprovizionare a S.C. X SRL cu ulei nerafinat și benzină, care probează efectuarea de activități economice în perioada verificată, probată și de relația economică avută cu S.C. X SRL, potrivit unui protocol de compensare din 31.12.2003, semnat de ambele părți;

- instanța de fond nu a dat nicio semnificație juridică faptului că societatea comercială a comunicat pretinsul furt la un interval de 87 zile de la sesizarea organelor de poliție, încălcând dispozițiile art.4 din OMFP nr.29/2003 pentru aplicarea HG nr.831/1997 care stabilesc un termen de 24 ore pentru obligația de anunțare a DGFP .X. despre sustragerea documentelor cu regim special;

- instanța de fond nu a avut în vedere că în orice situație, societatea comercială nu și-a îndeplinit obligația de refacere a evidenței contabile și fiscale, ceea ce a justificat și obligat organele fiscale să procedeze la estimarea bazei de impunere potrivit art.66 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pct.65.1 lit.d) și pct.65.2 din Normele aprobate prin HG nr.1050/ 2004.

În concluzie, autoritățile fiscale au solicitat admiterea

recursului, respingerea acțiunii și menținerea actelor fiscale ca fiind legale și temeinice.

2.2. Societatea comercială reclamantă nu a depus întâmpinare și nici concluzii/ note scrise cu privire la recursurile formulate în cauză de către autoritățile fiscale pârâte.

3. Soluția instanței de recurs

Recursurile sunt întemeiate potrivit considerentelor care vor fi prezentate în continuare.

Așa cum s-a arătat și la pct.1.3 al acestor considerente, instanța de fond a admis acțiunea formulată de societatea comercială reclamantă și a anulat actele fiscale atacate ca fiind nelegale și netemeinice, reținând, în esență, că societatea comercială nu a desfășurat activități comerciale în perioada vizată de inspecția fiscală, astfel încât nu se justifică aplicarea prevederilor art.66 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și dispozițiile pct.65.1 lit.d) din HG nr.1050/2004, în temeiul cărora organele fiscale au procedat la estimarea bazei de impunere pentru care au calculat obligații fiscale.

Astfel, instanța de fond a argumentat că prin Decizia penală nr.X/ 30.06.2009 a Tribunalului X, a fost menținută Sentința penală nr.X/ 19.02.2009 a Judecătorei X prin care a fost respinsă plângerea formulată de DGFP .X. împotriva Rezoluției nr.X/P/ 14.12.2007 a Parchetului de pe lângă Judecătoria X care a dispus neînceperea urmăririi penale față de numitul X (împuternicit notarial al administratorului și asociatului unic al S.C. X SRL, X), cercetat pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute la art.11 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

Totodată, a mai argumentat că instanța penală a reținut în mod definitiv că societatea comercială nu a desfășurat activitate comercială în perioada vizată de inspecția fiscală, iar potrivit art.19 alin.(1) și (2) și art.22 din Codul de procedură civilă, hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile.

Conținutul dispozițiilor legale invocate de instanța de fond este următorul: „Art.19-(1) Persoana vătămată care nu s-a constituit parte civilă în procesul penal poate introduce la instanța civilă acțiune pentru repararea pagubei materiale și a daunelor morale pricinuite

prin infracțiune. (2) Judecata în fața instanței civile se suspendă până la rezolvarea definitivă a cauzei penale”.

Art.22-(1): „Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

Din interpretarea dispozițiilor legale citate rezultă că hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă pentru repararea pagubei materiale și a daunelor morale, adică pentru angajarea răspunderii civile a inculpatului/ autorului infracțiunii.

În cauză, însă, actele juridice atacate vizează răspunderea administrativ-fiscală a S.C. X SRL, în raport cu reglementările Codului fiscal și Codului de procedură fiscală, formă autonomă a răspunderii juridice, în raport cu răspunderea penală și, respectiv, răspunderea civilă, astfel încât prevederile art.19 alin.(1) și (2) și art.22 din Codul de procedură penală rămân pe deplin inaplicabile în cauza de față.

În cauza de față este necontestat că S.C. X SRL nu a avut întocmită o evidență contabilă în condițiile legii, situație explicată de împuternicitul administratorului/ asociatului unic prin aceea că nu a desfășurat nicio activitate economică, precum și că din imprimarele de facturi pe care le ridicase de la Imprimeria Națională, îi fusese sustras un număr de 250 facturi fiscale, furt pe care l-a declarat la 9.07.2003 la Secția X Poliție și la DGFP .X. la data de 22.009.2003.

În ceea ce privește desfășurarea/ nedesfășurarea unor activități economice/ comerciale în perioada respectivă trebuie menționat că prin Sentința nr.X/CA din 18.10.2004 a Tribunalului X, irevocabilă prin Decizia nr.X/ 5.05.2005 a Curții de Apel X prin respingerea recursului formulat de S.C. X SRL, a fost respinsă contestația împotriva Deciziei nr.X/ 29.07.2004 a DGFP .X. și Proceselor-verbale din 10.05.2004 și 09.06.2004, fiind înlăturată susținerea contestatoarei că nu ar fi desfășurat activitate, reținându-se că în perioada august-septembrie 2003 s-a aprovizionat cu uleiuri minerale în valoare de X RRROL, fără ca în evidența contabilă să fie înregistrată nicio tranzacție.

Același lucru rezultă și din Protocolul de compensare din 31.12.2003 încheiat între S.C. X SRL și S.C. X SRL, semnat de reprezentanții ambelor societăți (fila 218) pentru suma X ROL.

Deci, situația invocată de împuternicitul administratorului S.C. X SRL, cum că firma nu ar fi desfășurat nicio activitate în perioada respectivă este infirmată din punct de vedere probator.

În ceea ce privește furtul unui număr de 250 facturi fiscale la data de 27.06.2003, în timp ce împuternicitul administratorului S.C. X SRL se afla cu autoturismul pe raza X, a rezultat că această situație a fost comunicată la DGFP .X. și la Imprimeria Națională la data de 22.09.2003, cu încălcarea dispozițiilor art.4 din OMFP nr.29/2003, potrivit cărora, în cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați să anunțe în 24 de ore DGFP județeană și în 48 ore C.N. Imprimeria Națională.

Astfel fiind, instanța de recurs constată că instanța de fond a ajuns fără temeii la concluzia că prevederile art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pct.65.1 și pct.65.2 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.1050/2004 ar fi inaplicabile în cauză.

Conținutul dispozițiilor legale amintite este următorul: „Art.65 (devenit art.67, după republicarea din 2007) - Estimarea bazei de impunere: (1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. (2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.

Norme metodologice: 65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare”.

În concluzie, având în vedere că organele fiscale nu au putut determina baza de impunere potrivit unei evidențe contabile existente sau reconstituite/ refăcute, rezultă că procedeul estimării a fost conform prevederilor legal citate mai sus.

În ceea ce privește îndeplinirea obligațiilor fiscale stabilite, societatea comercială nu a susținut nicio apărare, instanța de recurs urmând să constate că actele fiscale sunt legale, dar și temeinice.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Admite recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței nr.X din 22 ianuarie 2013 a Curții de Apel X – Secția contencios administrativ și fiscal.

Casează acțiunea formulată de S.C. X SRL, ca neîntemeiată.
Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 26 februarie 2015.

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

1
2

MAGISTRAT ASISTENT,
X

X