

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

DECIZIA nr.1438

Dosar nr.8292/2/2011

Ședința publică de la 16 martie 2012

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

S-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr..X. din 28 octombrie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic X, intimata-reclamantă S.C. .X. & .X. S.R.L., prin administrator judiciar Casa de Insolvență .X.-filiala .X. SPRL reprezentantă de avocat X, lipsă fiind intimata-pârâtă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, arătându-se că recursul este timbrat, declarat și motivat în termen, fiind scutit de plata taxelor de timbru.

De asemenea, se arată că la termenul anterior de judecată, intimata-reclamantă a formulat o cerere privind suspendarea litigiului dedus judecătii, în condițiile art.36 din Legea nr.85/2006 privind insolvența, fiind prorogată discutarea acesteia la termenul de astăzi.

După prezentarea referatului, instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul atât în susținerea cererii de suspendare întemeiată pe dispozițiile art. 36 din Legea nr. 85/2006, cât și pe motivele de recurs, în situația în care va fi respinsă cererea de suspendare.

Având cuvântul, reprezentanta intimatei pune concluzii de admitere a cererii de suspendare și, pe cale de consecință, suspendarea de drept a cauzei, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.36 din Legea nr.85/2006. Arată că, textul menționat impune ca la data deschiderii procedurii insolvenței, instanțele să constate suspendarea de drept a tuturor acțiunilor judiciare pentru realizarea creanțelor asupra debitorului.

Față de acestea solicită admiterea cererii de suspendare astfel cum a fost formulată.

Recurenta-pârâtă, având cuvântul, pune concluzii de respingere a cererii de suspendare a cauzei, întrucât nu sunt aplicabile cauzei dispozițiile prevăzute de art.36 din Legea nr.85/2006.

Pe motivele de recurs, pune concluzii de admitere a recursului, modificarea sentinței atacate, în sensul respingerii cererii ca neîntemeiată, reiterând motivele dezvoltate în cererea scrisă.

Reprezentanta intimătei-reclamante solicită respingerea recursului ca nefondat cu consecința menținerii ca temeinică și legală a sentinței atacate. Arată că nu pot fi primite susținerile recurenteii Agenția Națională de Administrare Fiscală, atâta timp cât din probele administrate în cauză instanța de fond s-a mărginit la analizarea indiciilor aparente de nelegalitate a actului.

Totodată, solicită obligarea recurenteii la plata cheltuielilor de judecată ocazionate cu prezentul litigiu conform dovezilor depuse la dosar.

În temeiul art.150 Cod procedură civilă, instanța declară dezbaterile închise și reține cauza în pronunțare.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Prima instanță

a) cererea de chemare în judecată

Prin cererea înregistrată la Curtea de Apel .X., reclamanta S.C. .X. & .X. SRL a chemat în judecată pe pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând să se dispună suspendarea executării Deciziei de impunere nr.X din 30.07.2011 și a executării Raportului de inspecție fiscală nr..X. din 29.07.2011, cu obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea cererii a susținut că actele administrativ-fiscale a căror suspendare s-a cerut au fost emise cu nerespectarea cerințelor de legalitate de ordin procedural, în sensul că cererea de rambursare a fost soluționată după 2 ani, ceea ce conduce la încălcarea principiului de drept comunitar privind securitatea raporturilor juridice.

S-a arătat că nu s-a emis aviz de inspecție fiscală prevăzut de art.101 Cod procedura fiscală.

Pe fond, s-au invocat motive de evidentă nelegalitate, constând în neadmiterea la deductibilitate a TVA din facturi care nu au fost prezentate în original, facturi care fie s-au pierdut, fie nu au putut fi prezentate din cauza lipsei de timp și a volumului mare de activitate.

S-a arătat că potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a comunităților europene, respectiv cauzele Ecotrade, Bockemubl, deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoana impozabilă, realitatea economică a operațiunii taxabile fiind determinantă.

În cuprinsul cererii s-a detaliat situația de fapt reținută greșit de organele fiscale, fiind expuse argumentele care ar fi de natură să contrazică cele constatate.

S-a arătat că sunt îndeplinite condițiile privind cazul bine justificat.

În ceea ce privește condiția pagubei iminente, s-a motivat că suma de X lei stabilită ca obligație bugetară suplimentară și specificul activității de morărit care implică necesitatea existenței la lichidități financiare, plata salariilor, a furnizorilor, a creditelor bancare întrunesc condiția de pagubă iminentă.

b) întâmpinarea formulată în cauză

În motivarea întâmpinării, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a arătat că nu sunt îndeplinite condițiile legale prevăzute de art.14 alin.1 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

În ceea ce privește îndeplinirea primei condiții, aceea a cazului bine justificat, a învederat că aspectele de fond la care a făcut referire reclamanta vor fi avute în vedere de instanța care va soluționa anularea actului administrativ atacat.

S-a mai precizat că susținerile reclamantei nu sunt de natură să creeze o îndoială serioasă cu privire la legalitatea actului administrativ, fiind necesară administrarea de probe în cadrul procesului, îndoiala serioasă asupra legalității actului administrativ trebuie să poată fi constatată cu ușurință, în urma unei cercetări sumare a dreptului, având în vedere că măsurile luate în cadrul procedurii suspendării executării sunt măsuri provizorii, situație în care nu este permisă prejudecarea fondului litigiului și până la anularea de către o instanță judecătorească, actele administrative de bucură de prezumția de legalitate.

În ceea ce privește a doua condiție, cea referitoare la iminența producerii unei pagube, astfel cum este aceasta definită în art.2 alin.(1) lit.s) din Legea nr.554/2004 menționat că reclamanta nu a făcut dovada că în speță, există un prejudiciu material viitor și previzibil pe care l-ar putea suferi dacă nu se suspendă executarea actului administrativ atacat, suspendarea fiind situație de excepție.

Mai mult decât atât, reclamanta nu a dovedit că s-a început executarea silită pentru a dovedi iminența producerii unei pagube în patrimoniul său.

c) sentința și considerentele primei instanțe

Prin Sentința nr..X. din 28.10.2011, Curtea de Apel .X. a admis cererea formulată de reclamanta S.C. .X. & .X. SRL în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală (D.G.A.M.C.) și a dispus suspendarea executării Deciziei de impunere nr.X din 30.07.2011 și raportului de inspecție fiscală nr..X. din 29.07.2011 până la pronunțarea instanței de fond.

Pentru a pronunța această sentință prima instanță a reținut că depășirea termenelor impuse de prevederile legale atrage nulitatea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere aferente, fiind o încălcare a principiului comunitar al securității juridice, în baza căruia autoritățile administrative nu trebuie să depășească termenele prevăzute de lege pentru a efectua actele de control la care legea le dă dreptul, astfel cum și contribuabilii sunt ținuti să conteste actele autorităților în anumite termene, punct de vedere reținut și de Curtea de Apel .X. în Sentința nr.X din 6.06.2011.

Orice inspecție fiscală cu excepția controlului inopinat, se realizează prin comunicarea unui aviz de inspecție fiscală emis în conformitate cu art.101 Cod procedura fiscală, deși inspecția s-a desfășurat de-a lungul unei perioade îndelungate, organele de inspecție fiscală nu au prezentat avizul de inspecție în baza căruia s-a dispus efectuarea acesteia, nefiind menționat nici în raportul de inspecție fiscală.

Deși avizul de inspecție fiscală nu este un act administrativ-fiscal în sine, emiterea și comunicarea acestuia era obligatorie pentru desfășurarea legală a procedurii de inspecție fiscală, lipsa lui atrăgând nelegalitatea întregii proceduri inițiate.

Organele de inspecție fiscală au recurs la neadmiterea dreptului de deducere a TVA în valoare de .X. lei consemnată în aceste facturi, pe motiv că reclamanta a dedus TVA aferentă unor facturi fără a le prezenta, fapt ce contravine art.145 alin.(8) din Codul fiscal și pct.51 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal în vigoare în perioada 2004 – 2006 și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal în vigoare în perioada 2007-2009.

Astfel, potrivit art.145 alin.(8) din Codul fiscal în vigoare în perioada 2004-2006, respectiv prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal în vigoare în perioada 2007-2009: „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente: a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factura fiscală, care cuprinde

informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) în perioada 2004-2006 și respectiv art.155 alin.(5) în perioada 2007-2009.

Timpul acordat de organele de control pentru punerea la dispoziție a facturilor constatate lipsă a fost mult prea scurt față de volumul mare de documente existent în arhiva reclamantei și nu a putut face astfel disponibile facturile în timp util, potrivit declarației date în nota explicativă din Anexa nr.18 la RIF (Anexa nr.6) și anume: „Au fost prezentate echipei de inspecție fiscală documentele găsite în arhiva societății, așa cum au fost ele păstrate/ arhivate. Documentele originale aferente copiilor xerox sau cele lipsă nu au fost regăsite în arhiva societății până în prezent. Acest fapt nu poate fi interpretat că înregistrările au fost efectuate la data înregistrării, fără documentele ce permit deducerea TVA”.

Prin urmare, în cazul în care reclamanta nu mai era în posesia facturii primite de la furnizor/ prestator, își poate exercita dreptul de deducere a TVA în baza documentului reconstituit conform cu prevederile legale în perioada 2004-2006, respectiv în baza duplicatului facturii în conformitate cu prevederile legale în perioada 2007-2009.

În acest sens, reclamanta a procedat din inițiativă proprie la reconstituirea documentelor, respectiv obținerea duplicatelor, în ceea ce privește facturile lipsă care nu au putut fi prezentate organelor de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au încălcat cu ocazia efectuării controlului și principiul neutralității deducerii consacrat de jurisprudența europeană. Astfel, potrivit hotărârii în cauza Reisdorf (C-85/95), Curtea de Justiție a Uniunii Europene a acceptat că facturile prezentate în exercitarea dreptului de deducere nu trebuie să fie originalele celor emise de furnizori, „Statele membre având posibilitatea în situația în care originalul nu se mai află în posesia persoanei impozabile de a admite și alte probe ale operațiunii economice”.

Or, organele de inspecție fiscală s-au limitat a constata faptul că lipsesc originalele facturilor respective, fără a mai analiza și alte probe care să demonstreze realitatea operațiunilor economice efectuate în cauză. Procedând în acest mod, concluziile cuprinse în raportul de inspecție fiscală se dovedesc nelegale, atrăgând nulitatea acestuia.

Față de quantumul foarte ridicat al sumei în discuție, respectiv de X lei și specificul activității reclamantei, respectiv activitatea de morărit în care necesitățile de lichidități financiare sunt esențiale pentru desfășurarea activității comerciale, pentru plata furnizorilor, plata salariilor, plata creditelor bancare angajate, este previzibil că plata sumei va produce reclamantei un prejudiciu material, viitor, constând în imposibilitatea desfășurării activității sale.

Executarea actelor administrativ-fiscale contestate și plata unei asemenea sume de bani poate genera dificultăți grave în executarea obligațiilor contractuale ale reclamantei față de terți furnizori, de băncile finanțatoare, precum și grave probele sociale prin imposibilitatea plății salariilor angajaților, mai ales în contextul crizei economice existente la nivel general.

2. Instanța de recurs

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală

a) Motivele de recurs

În motivele de recurs s-a arătat că soluția instanței de fond este greșită deoarece la analizarea cazului bine justificat s-au avut în vedere aspecte care țin de anularea actului administrativ, respectiv aspecte de fond care urmează a fi examinate de instanța investită cu soluționarea acțiunii în anulare.

Referitor la paguba iminentă s-a precizat că intimata-reclamantă nu a făcut dovada prejudiciului material viitor și previzibil pe care l-ar suferi prin executarea actului fiscal, că i s-ar afecta major activitatea comercială, situație imposibil de înlăturat în alt mod decât prin suspendarea executării actului atacat.

b) Cereri formulate de intimată

Intimata a depus la dosar extras din Buletinul procedurilor de insolvență (fila 18 dosar recurs), certificat de grefă, dosar nr..X./3/2011 al Curții de Apel .X..

Prin notele de ședință depuse, societatea intimată a solicitat citarea prin administrator judiciar.

S-a depus Decizia nr.X din 20.02.2012 privind soluționarea contestației administrative.

S-a invocat aplicarea art.36 din Legea nr.85/2006, motiv pentru care s-a solicitat suspendarea de drept a litigiului dedus judecății.

c) Analiza motivelor de recurs

Înalta Curte, examinând motivele de recurs, cererile formulate de intimată și prin prisma prevederilor art.304¹ Cod procedură civilă, constată că recursul este fondat, conform considerentelor pe care le vom enunța în continuare.

Potrivit art.14 din Legea nr.554/2004, instanța de contencios administrativ poate dispune suspendarea unui act administrativ în cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea în condițiile art.7 a autorității emitente.

Așadar, condițiile pentru suspendarea actului administrativ sunt determinate de legiuitor.

Din redactarea textului rezultă că ele trebuie îndeplinite cumulativ.

În cauza de față, în raport de situația ivită după sesizarea instanței nu mai sunt întrunite condițiile legii pentru suspendare, așa cum se va explica mai jos.

Prin încheierea de ședință din data de 8.11.2011 s-a admis cererea formulată de S.C. .X. &.X. SRL și s-a deschis procedura insolvenței împotriva acestei societăți.

În conformitate cu prevederile art.36 din Legea nr.85/2006, de la data deschiderii procedurii insolvenței **se suspendă de drept măsurile de executare** pentru realizarea creanțelor asupra debitorului sau bunurilor sale.

Ca urmare a suspendării de drept a măsurilor de executare silită **nu mai este** îndeplinită una dintre condițiile prevăzute de art.14 din Legea nr.554/2004, respectiv **condiția pagubei iminente**, pentru că executarea nu mai poate fi efectuată pe baza titlului de creanță bugetară care constituie obiectul prezentei cereri.

În consecință, în cauză, lipsește condiția pagubei iminente care s-ar produce prin executarea actului, astfel că nu mai sunt întrunite cerințele art.14 din Legea nr.554/2004.

Cererea de suspendare a judecării recursului este nefondată, situația existentă în cauză nu justifică aplicarea prevederilor art.36 teza I din Legea nr.85/2006. Sunt supuse suspendării, potrivit textului indicat, acțiunile judiciare pentru realizarea creanțelor asupra debitorului.

Or, în cauză, **acțiunea nu are ca obiect realizarea creanței** asupra debitorului, respectiv obținerea unui titlu contra acestuia, ci dimpotrivă, o cerere a debitorului de suspendare a executării.

Cererea nu face parte din categoria celor care au ca obiect realizarea creanței, astfel că nu sunt aplicabile prevederile art.36 teza I din Legea nr.85/2006.

d) Soluția instanței de recurs

Având în vedere considerentele prezentei decizii, în baza art.312 și art.304¹ Cod procedură civilă, urmează a se admite recursul, a se modifica sentința atacată și respingerea cererii de suspendare.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge cererea de suspendare a recursului în temeiul art.36 din Legea nr.85/2006.

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței civile nr..X. din 28 octombrie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată și respinge cererea de suspendare.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 16 martie 2012.

X