

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
Secția de Contencios Administrativ și Fiscal

Decizia nr. 842/2020

Ședința publică din data de 12 februarie 2020

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar constată următoarele:

Circumstanțele cauzei

1. Cererea de chemare în judecată

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel Cluj, secția a III-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta A. SRL le-a chemat în judecată pe pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca și Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Cluj, solicitând anularea Deciziei nr. 786 din 12 decembrie 2016 a D.G.R.F.P. Cluj-Napoca prin care s-a soluționat contestația formulată de către reclamanta împotriva deciziei de impunere nr. x din 7 iulie 2016 și a raportului de inspecție fiscală nr. x din 7 iulie 2016 emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Cluj; anularea deciziei de impunere nr. x din 7 iulie 2016 și a raportului de inspecție fiscală nr. x din 7 iulie 2016, ambele emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Cluj, cu privire la următoarele sume stabilite suplimentar: 7.766.197 RON - bază impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit - rândul 1, coloana 4, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.278.761 RON - impozit pe profit stabilit suplimentar - rândul 1, coloana 5, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.278.761 RON - baza impozabilă stabilită suplimentar pentru determinarea dobânzilor la impozit pe profit - rândul 2, coloana 4, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 472.698 RON - dobânzi/majorări de întârziere impozitului pe profit stabilit suplimentar, - rândul 2, coloana 5, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.278.761 RON - bază impozabilă pentru penalități aferente impozitului/profit - rândul 3, coloana 4, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 199.045 RON - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar - rândul 3, coloana 5, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 7.766.197 RON - bază impozabilă stabilită suplimentar pentru T.V.A. - rândul 1, coloana 4, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.863.887 RON - T.V.A. stabilită suplimentar - rândul 1, coloana 5, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.863.887 RON - bază de impunere pentru calcul dobânzi/majorări de întârziere reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar, - rândul 1, coloana 4, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 562.442 RON - dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A.-ului stabilit suplimentar - rândul 2, coloana 5, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.863.887 RON - baza de impunere pentru penalități de întârziere aferente T.V.A. stabilită suplimentar - rândul 3, coloana 4, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 248.202 RON - penalități de întârziere aferente T.V.A. stabilită suplimentar - rândul 3, coloana 5, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală.

Reclamanta a solicitat și obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată ocazionate în cauză.

Aveți întrebări vizavi de termenul de prescripție? Click aici pentru a intra în contact cu noi

2. Soluția instanței de fond

Prin Sentința civilă nr. 246 din data de 30 iunie 2017, Curtea de Apel Cluj, secția a III-a contencios administrativ și fiscal a respins ca nefondată acțiunea formulată de reclamanta A. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca și Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Cluj, având ca

obiect anularea Deciziei de soluționare a contestației nr. 786 din 12 decembrie 2016 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj și decizia de impunere x din 7 iulie 2016 și a raportului de inspecție fiscală x din 7 iulie 2016.

3. Cererea de recurs

Împotriva Sentinței civile nr. 246 din data de 30 iunie 2017 pronunțată de Curtea de Apel Cluj, secția a III-a contencios administrativ și fiscal a formulat recurs reclamanta A. SRL, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, din perspectiva motivelor de casare prevăzute de art. 488 alin. (1) pct. 5, 6 și 8 din C. proc. civ.

Hotărârea recurată este nelegală, fiind pronunțată, pe de-o parte, cu necercetarea fondului, fiind nemotivată, aspect care atrage incidența dispozițiilor art. 488 pct. 6 C. proc. civ. și impune casarea acesteia cu trimiterea cauzei spre rejudecare primei instanțe. Pe de altă parte, critică sentința atacată prin prisma motivelor de casare prevăzute de art. 488 pct. 5 și 8 C. proc. civ., împrejurare care conduce la casarea sa și, în urma rejudecării, la admiterea acțiunii formulate de reclamantă.

I. ÎN PRINCIPAL: Trimiterea cauzei spre rejudecare instanței de fond:

Din dispozițiile art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 rezultă că în situațiile în care hotărârea primei instanțe a fost pronunțată fără a se judeca fondul, cauza se va trimite, o singură dată, la această instanță.

În speță, soluția primei instanțe este motivată doar în mod formal, fără a se intra în mod real în judecata fondului.

1. În primul rând, instanța de fond a omis să analizeze aplicabilitatea, în cauză, a unor dispoziții legale invocate de reclamantă, de natură să influențeze soluția dată asupra acțiunii. Există cel puțin două astfel de situații în care reclamanta a invocat elemente esențiale a căror analiză a fost omisă de instanță:

Reclamanta a arătat faptul că a achitat, prin decontare bancară, toate sumele aferente achizițiilor de bunuri de la toate cele 5 societăți furnizoare. Pe cale de consecință, devin incidente prevederile art. 1522 alin. (2) C. fisc. vechi, în conformitate cu care:

"Prin derogare de la prevederile alin. (1), dacă beneficiarul dovedește achitarea taxei către persoana obligată la plata taxei, nu mai este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei".

Prima instanță nu a făcut, în cuprinsul hotărârii pronunțate, nicio referire la aceste susțineri, a căror analiză ar fi putut (și ar fi trebuit) să conducă la o soluție diferită.

Un alt argument ignorat de instanța de fond este cel privitor la necompetența organului fiscal, referitor la care, în sentința recurată, s-au reținut următoarele:

"În privința lipsei competenței organului fiscal, instanța constată că reclamanta nu contestă competența Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj, ci pe cea a Administrației Județene pentru Contribuabili Mijlocii, care a întocmit raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere. În acest sens, reclamanta a arătat că s-au încălcat prevederile pct. 3 din capitolul G din Ordinul nr. 560/2016, potrivit cărora "în situația în care se află în curs de derulare o procedură de inspecție fiscală/control la un contribuabil, organul de inspecție care a început procedura este competent să o și finalizeze în condițiile prevăzute la art. 36 alin. (3) din Legea nr. 207/2015".

Astfel cum se poate observa, instanța de fond s-a mărginit a invoca susținerile reclamantei, însă nu a analizat în vreun fel incidența și relevanța lor raportat la soluția ce trebuie dată în speță.

2. În al doilea rând, prin încheierea din data de 16 iunie 2017, prima instanță a respins proba cu expertiza contabilă solicitată de reclamanta, apreciind că soluționarea cauzei se poate face prin raportare la înscrisurile depuse la dosar.

Consideră că justa soluționare a cauzei era imposibilă în lipsa unei expertize contabile, complexitatea problemelor ridicate impunând opinia unui specialist în domeniul fiscalității.

Împrejurarea că instanța de fond a respins proba cu expertiză fiscală presupune în mod evident faptul că aceasta a apreciat că nu este necesară opinia unui specialist în domeniu, angajându-se să analizeze nemijlocit toate datele din înscrisurile

existente la dosar (și încuviințate ca probe). În acest sens, prevederile art. 22 alin. (2) C. proc. civ. impun judecătorului îndatorirea să stăruie, prin toate mijloacele legale, pentru a preveni orice greșeală privind aflarea adevărului în cauză, pe baza stabilirii faptelor și prin aplicarea corectă a legii, în scopul pronunțării unei hotărâri temeinice și legale. În acest scop, cu privire la situația de fapt și motivarea în drept pe care părțile le invocă, judecătorul este în drept să le ceară să prezinte explicații, oral sau în scris, să pună în dezbateră acestora orice împrejurări de fapt sau de drept, chiar dacă nu sunt menționate în cerere sau în întâmpinare, să dispună administrarea chiar probelor pe care le consideră necesare, precum și alte măsuri prevăzute de lege, dacă părțile se împotrivesc.

Lipsa oricărui demers pentru lămurirea exactă a cauzei și aflarea adevărului și mărginirea la efectuarea unor aprecieri globale este evidentă prin prisma faptului că nu s-au analizat punctual cazurile în care declarațiile furnizorilor reclamantei, respectiv ale altor operatori din amonte de pe lanțul tranzacțional, corespund cu cele ale acesteia ori cu cele ale partenerilor lor contractuali.

Instanța de fond a ignorat cu desăvârșire numeroase situații în care neregulile identificate sunt cu privire la operatori economici interveniți cu mult în amonte față de reclamanta pe lanțul tranzacțional. În aceste cazuri, chiar și ignorând jurisprudența atât de consacrată a CJUE, era evident că reclamanta nu putea fi în mod legal sancționată pentru deficiențe constatate în comportamentul unor operatori economici care nu au nicio legătură cu ea.

Tot global a fost făcută și aserțiunea primei instanțe conform căreia "lipsa dovezilor de însoțire a mărfii este o probă în sensul fictivității operațiunilor comerciale, de la care se ajunge la consecința refuzării dreptului de deducere". Amintește, în acest context, doar mențiunea de la p. 11 din raportul de inspecție fiscală:

"Precizăm că facturile fiscale emise de către B. către A. SRL au anexate documente de transport.

În plus, lipsa exercitării oricărui rol activ de către instanța de fond rezultă și din neefectuarea unor minime demersuri pentru a obține înscrisurile relevante în vederea lămuririi complete a stării de fapt. În schimb, prima instanță s-a limitat la a conchide că:

"în privința societății B. SRL, reclamanta a mai arătat că relațiile economice realizate de această societate au făcut obiectul verificărilor efectuate de inspecția fiscală la C. SRL, precum și de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud. Or, în lipsa cel puțin a unei referiri la concluziile acestor verificări, acest argument nu este de natură să conducă la admiterea acțiunii".

Toate aspectele expuse în cele ce preced sunt de natură să demonstreze faptul că analiza primei instanțe a fost una superficială, hotărârea pronunțată de aceasta fiind doar în mod formal motivată. Pe scurt, ignorarea unor aspecte esențiale de fapt și de drept, a căror analiză era de natură să susțină o soluție sau alta a instanței, respectiv lipsa analizei temeinice, punctuale, a operațiunilor desfășurate cu fiecare din partenerii contractuali, în vederea constatării realității sau fictivității acestora (în contextul respingerii probei cu expertiza fiscală), și neexercitarea rolului activ de către prima instanță sunt toate motive care susțin trimiterea cauzei spre rejudecare Curții de Apel Cluj, astfel încât reclamanta să beneficieze de dreptul la un proces echitabil și de dublul grad de jurisdicție.

II. ÎN SUBSIDIAR: Rejudecarea și admiterea acțiunii formulate:

Pe lângă motivul de casare prevăzut de dispozițiile art. 488 pct. 6 C. proc. civ., în speță sunt incidente și motivele de nelegalitate regăsite la pct. 5 și 8 din același articol, respectiv:

- pe de-o parte, prin hotărârea recurată au fost încălcate regulile de procedură a căror nerespectare atrage sancțiunea nulității;
- pe de altă parte, sentința primei instanțe a fost dată cu încălcarea și aplicarea greșită a normelor de drept material.

1. În ceea ce privește primul motiv de nelegalitate a hotărârii, au fost încălcate prevederile art. 22 alin. (2), conform cărora judecătorului îi revine îndatorirea să stăruie, prin toate mijloacele legale, pentru a preveni orice greșeală privind aflarea adevărului în cauză, pe baza stabilirii faptelor și prin aplicarea corectă a legii, în scopul pronunțării unei hotărâri temeinice și legale.

Incidența acestui motiv reiese din considerentele deja expuse, referitoare la imperativitatea administrării probei cu expertiza fiscală sau cel puțin, în lipsa acesteia, a efectuării unei analize temeinice de către prima instanță a operațiunilor analizate în raportul de inspecție fiscală.

2. Privitor la cel de-al doilea motiv de casare, potrivit art. 488 pct. 8 C. proc. civ., incidența acestuia presupune ca hotărârea primei instanțe să fie dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material.

În primul rând, instanța de fond a reținut în cuprinsul sentinței pronunțate că "din punctul de vedere al stabilirii creanței fiscale, baza de impozitare se poate considera constituită doar în momentul în care s-au furnizat în mod legal suficiente elemente în temeiul cărora să se stabilească această bază și impozitul pe profit aferent. Or, acest moment nu poate să fie altul decât cel al depunerii declarației privind impozitul pe profit."

Această aserțiune este, în mod evident, rodul unei greșite aplicări a normelor care guvernează și definesc prescripția, respectiv constituirea bazei de impozitare.

Potrivit art. 347 alin. (1) C. proc. fisc. , termenele în curs la data intrării în vigoare a acestui Cod (1 ianuarie 2016) se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.

Așadar, în speță sunt aplicabile dispozițiile art. 91 alin. (1) și (2) C. proc. fisc. vechi, potrivit cărora dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani calculați începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23.

Conform art. 23 C. proc. fisc. vechi, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. În același timp se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Prin urmare, pentru operațiunile economice efectuate (pentru care "s-a constituit baza de impunere care le-a generat") în anul 2010, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale a început să curgă la 1 ianuarie 2011 și s-a împlinit la 31 decembrie 2015.

Aveți întrebări vizavi de termenul de prescripție? Click aici pentru a intra în contact cu noi

Prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale art. 91 C. proc. fisc. vechi) nu se confundă cu prescripția dreptului aceluiași organ de a executa silită (art. 131 C. proc. fisc. vechi). Cea dintâi se referă la ipoteza în care organul fiscal întârzie în efectuarea controlului și nu emite un titlu de creanță împotriva contribuabilului în termenul prevăzut de lege. A doua, în schimb, se aplica în situația în care, existând un titlu de creanță, organul fiscal întârzie să demareze procedurile necesare pentru punerea sa în executare.

Momentele de la care cele două termene de prescripție încep să curgă sunt diferite, în funcție de specificul fiecăruia. Astfel:

- termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impozitare;
- termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a cere executarea silită începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept. Dreptul de a cere executarea se naște la data când titlul de creanță a devenit titlu executoriu, respectiv data la care creanța fiscală este scadentă prin expirarea mod termenului de plată prevăzut de lege sau stabilit de organul competent ori în alt prevăzut de lege (art. 141 alin. (2) C. proc. fisc. vechi).

În cazul prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale, este irelevant faptul că autoritățile fiscale pot solicita plata impozitului pe profit doar după scadența acestuia din anul următor, ulterioară datei prevăzute de lege pentru depunerea declarațiilor de către contribuabili. Dat fiind textul lipsit de echivoc al art. 91 C. proc. fisc. vechi, cu trimitere directă la art. 23 din același act normativ, rezultă în mod clar că nu prezintă importanță, în vederea unei eventuale prelungiri a termenului de prescripție, obligația de declarare/scadența creanțelor fiscale ce intervine abia în anul următor celui în care se constituie baza de impozitare.

La aceeași concluzie conduce și analiza evoluției istorice a reglementării prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale. Potrivit art. 21 lit. a) și b) din O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal, dreptul organelor fiscale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora (...) se prescrie în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă sau, după caz, de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației. Așadar, pentru creanțele fiscale născute anterior datei de 1 ianuarie 2004, termenul de prescripție era legat de termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă sau de termenul de plată (acolo unde nu exista o obligație declarativă).

Odată cu intrarea în vigoare a C. proc. fisc. vechi a intervenit o schimbare clară a opticii legiuitorului, din dispozițiile art. 91 reieșind în mod precis și la modul imperativ (prin trimiterea la art. 23), că dreptul de a stabili obligații fiscale este legat de momentul nașterii bazei impozabile și nicidecum de termenul de depunere a declarației sau de termenul de plată. Așadar, în toate reglementările succesive care au intervenit de-a lungul anilor, legiuitorul a precizat în mod expres și fără echivoc momentul de care a înțeles să lege începutul termenului de prescripție.

Momentul în care se naște un venit impozabil echivalează cu data la care acest venit este înregistrat în contabilitate, aceasta fiind "momentul constituirii bazei impozabile". Potrivit regulilor fiscale din materia impozitului pe profit, cuprinsul art. 19 C. fisc. vechi, corelat cu pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 și cu prevederile din OMFP nr. 3055/2009 și OMFP nr. 1802/2014, rezultă că baza de impunere (profitul impozabil) apare cu ocazia livrării de bunuri și a prestării de servicii.

Într-adevăr, numai în momentul în care are loc o operațiune care generează venituri impozabile se poate vorbi de constituirea bazei de impunere, singura care naște creanțe și obligații fiscale, termene de prescripție, contribuabili, dreptul organului fiscal de a urmări legalitatea operațiunilor privind înregistrarea în contabilitate, precum și dreptul său de a stabili și de a determina obligații fiscale. Astfel cum în mod pertinent s-a arătat în articolele de specialitate, dacă am lua în considerare teza potrivit căreia dreptul de prescripție a unor creanțe născute după data de 1 ianuarie 2004 ar începe să curgă din momentul depunerii declarațiilor fiscale, ar rezulta o situație absurdă în care, în cazul nedepunerii declarației de către contribuabil, prescripția nu ar mai începe să curgă niciodată.

Prin urmare, aplicarea de către instanța de fond a normelor legale prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale este greșită.

În al doilea rând, cu privire la necompetența organului de inspecție fiscală, instanța nu a analizat susținerile reclamantei, pe baza elementelor consemnate chiar în Raportul de inspecție fiscală, care relevă că Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Cluj nu era competentă să efectueze inspecția fiscală, deoarece:

- inspecția fiscală a fost începută de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj, la data de 28 octombrie 2015, în baza Avizului de inspecție fiscală x din 5 octombrie 2015;
- modificarea calității reclamantei (din contribuabil mic, în contribuabil mijlociu), după începerea inspecției fiscale nu determină modificarea competenței organului care a început inspecția (art. 381 alin. (1) și (2) C. proc. fisc. vechi);

Circulara nr. 130/2016 invocată în apărare de autoritățile pârâte este un act intern și nepublic care nu poate modifica normele de competență instituite de legea de procedură fiscală întrucât normele de competență în dreptul administrativ au întotdeauna caracter absolut.

Prin urmare, competența de a realiza inspecția fiscală revenea organului care a început-o, în speță Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj.

Aveți întrebări vizavi de termenul de prescripție? Click aici pentru a intra în contact cu noi

În al treilea rând, prima instanță a reținut, cu evidenta încălcare a dispozițiilor art. 98 C. proc. fisc. vechi, că "invocarea unor articole din C. proc. fisc. nou în loc de cel vechi (aplicabil, într-adevăr, raportat la data începerii inspecției fiscale), poate să fie tratată cel mult eroare materială și nu poate să influențeze în vreun fel legalitatea acestuia sau a extinderii inspecției fiscale. Indiferent de menționarea expresă a cazului de extindere incident dintre cele prevăzute de art. 98 C. proc. fisc. vechi, este cu totul evident, raportat la obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina reclamantei, că în speță pentru

organul fiscal au existat indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. Această situație este prevăzută de art. 98 alin. (3) lit. a) C. proc. fisc. vechi pentru extinderea inspecției fiscale, așa încât, după cum am arătat, nu se poate reține o nelegalitate în privința extinderii perioadei de inspecție fiscală.

Interpretarea conferită de prima instanță textelor legale aplicabile instituie o prezumție de rea-credință în sarcina reclamantei și o justificare nepermisă a comportamentului vădit nelegal manifestat de organele fiscale. Astfel, din împrejurările că:

- pe de-o parte, în cuprinsul Avizului de inspecție fiscală nr. x din 8 martie 2016 se invocă prevederi din C. proc. fisc. nou, act normativ ce permite, conform art. 117 alin. (1), verificarea activității contribuabilului pe întreaga perioadă a termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale;

- pe de altă parte, organele de inspecție nu au făcut nicio referire la incidența vreuneia din situațiile prevăzute la art. 98 alin. (3) C. proc. fisc. vechi, se putea în mod rezonabil trage concluzia că organele fiscale au procedat în mod nelegal la extinderea inspecției fiscale pentru anii 2010 și 2011.

Prin urmare, având în vedere atât cele expuse, cât și principiile prezumției de bună-credință a contribuabilului, prima instanță a aplicat greșit dispozițiile art. 98 alin. (3) C. proc. fisc. , extinzându-le în mod nepermis în favoarea organului fiscal, planând puternice dubii asupra imparțialității acesteia.

În al patrulea rând, prima instanță a făcut o aplicare și o interpretare greșită a celor statuate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin vasta jurisprudență invocată de reclamanta. Se arată, astfel, în sentința recurată, că:

"Este adevărat că după cum rezultă din jurisprudența CJUE relevantă în materie (...), nu se poate imputa unui contribuabil de bună-credință comportamentul fraudulos al partenerilor săi de afaceri, decât în măsura în care prin raportare la circumstanțele cauzei se dovedește că aceasta a cunoscut sau ar fi trebuit să cunoască existența respectivului comportament fraudulos.

În prezenta speță este, însă, relevant faptul că reclamanta a desfășurat relații comerciale de lungă durată cu mai mulți parteneri contractuali în privința cărora s-a constatat un comportament fiscal fraudulos. În aceste condiții, se instalează o prezumție simplă că reclamanta a avut cunoștința de comportamentul fiscal incorect al partenerilor săi de afaceri. A accepta starea de fapt contrară ar însemna să presupunem în privința reclamantei o ignoranță incompatibilă cu diligența rezonabilă de care trebuie să dea dovadă un profesionist."

Al doilea paragraf din fragmentul precitat dovedește neînșușirea de către prima instanță atât a raționamentului urmat de CJUE în hotărârile pronunțate, cât și a partajării sarcinii probei ce revine contribuabilului, conform dispozițiilor art. 65 alin. (1) C. proc. fisc. vechi, respectiv organului fiscal, potrivit art. 65 alin. (2) din același Cod.

Pentru toate aceste considerente, solicită admiterea prezentului recurs, casarea în tot a Sentinței civile nr. 246 din 30 iunie 2017 și, pe cale de consecință: în principal, trimiterea cauzei spre rejudecare Curții de Apel Cluj; în subsidiar, rejudecarea cauzei și admiterea acțiunii astfel cum a fost formulată.

3. Apărările formulate în cauză

Intimata pârâtă DGRFP Cluj-Napoca a depus întâmpinare la recursul promovat de recurenta-reclamantă SC A. SRL, solicitând respingerea lui ca neîntemeiat.

1. În ordinea reglementării acestor motive de casare, punctul 5 al art. 488, aliniatul 1 noul C. proc. civ. - "când, prin hotărârea dată, instanța a încălcat regulile de procedură a căror nerespectare atrage sancțiunea nulității" - nu este incident în privința hotărârii recurate, deoarece nu suntem în prezența nici uneia dintre cazurile de nulitate necondiționată reglementate la art. 176 noul C. proc. civ., la care face referire implicită motivul de casare citat.

Jurisprudența și doctrina au subliniat că acest motiv de casare poate fi invocat pentru alte neregularități procedurale decât cele prevăzute la pct. 1 - 4 din art. 488 noul C. proc. civ. sau pentru nesocotirea unor principii fundamentale ale procesului civil, altele decât cele care sunt sancționate de celelalte motive de recurs.

Consideră că nu există asemenea încălcări grave a regulilor procedurale în privința hotărârii recurate, astfel că nu se poate vorbi de nulitatea hotărârii, cu atât mai mult cu cât, din motivele recursului, rezultă că recurenții-reclamanți au nemulțumiri ce țin nu de acest gen de nelegalitate, ci de modul în care judecătorul fondului a interpretat dispozițiile de lege incidente și a administrat probatoriul încuviințat.

2. Nici motivul de casare prevăzut la pct. 6 al art. 488 noul C. proc. civ. - "când hotărârea nu cuprinde motivele pe care se întemeiază sau când cuprinde motive contradictorii ori numai motive străine de natura cauzei" - nu are aplicabilitate în speța de față, deoarece raționamentul juridic al judecătorului fondului, precum și motivele de fapt și de drept incidente, rezultă fără vreo puțință de tăgadă din considerentele hotărârii recurate, făcând astfel posibil controlul instanței de recurs.

Arată că din punctul său de vedere, sentința atacată este temeinică și legală, instanța de fond motivând atât în fapt cât și în drept hotărârea dată, neexistând nici un motiv pentru care cauza ar trebui trimisă spre rejudecare, iar motivele arătate de reclamantă în recursul promovat împotriva hotărârii instanței de fond nu intra sub incidența dispozițiilor art. 488 noul C. proc. civ.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că au existat deficiențe în modul de înregistrare al cheltuielilor în evidențele contabile, iar datele înscrise în documentele obligatorii depuse la organul fiscal teritorial nu corespund realității. Atât Decizia de impunere cât și Raportul de inspecție fiscală au fost întocmite în baza documentelor contabile puse la dispoziție de către reprezentantul reclamantei.

Din verificarea efectuată s-a constatat că în perioada supusă controlului reclamanta a înregistrat venituri din livrări de mărfuri, iar în scopul obținerii acestor venituri societatea a angajat cheltuieli în acest sens. De asemenea, s-a constatat că în perioada verificată (1 octombrie 2014 - 30 iunie 2015) în mod greșit reclamanta a considerat că unele cheltuieli efectuate erau deductibile fiscal la calculul rezultatului financiar, ducând astfel la încălcarea dispozițiilor art. 21, alin. (4) lit. r), din) Legea nr. 571/2003 republicată, coroborat cu dispozițiile art. 11, alin. (1) din același act normativ.

Deși reclamanta a susținut că nelegalitatea inspecției fiscale se evidențiază prin nerespectarea de către pârâtă a prevederilor art. 49, art. 64, art. 65, art. 105 alin. (1), art. 94 alin. (3) din vechiul C. proc. fisc. , instanța reține că raportat la aceste articole reclamanta susține că rezultă o stare de fapt diferită de cea menționată în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere.

De asemenea, instanța consideră, însă, că această critică nu poate să fie valorificată ca motiv de nelegalitate a actelor atacate separat de fondul obligațiilor stabilite în sarcina reclamantei. Astfel, o chestiune esențială în privința verificării modului de stabilire a obligațiilor fiscale suplimentare în sarcina reclamantei o reprezintă verificarea stării de fapt reținute de organul fiscal prin raportare, inclusiv la înscrisurile prezentate de reclamantă.

Apoi, referitor la afirmațiile reclamantei privitoare la necompetența organului fiscal, aceasta este în eroare privind modul de organizare al organului fiscal.

La data începerii inspecției fiscale, respectiv la data de 28 octombrie 2015, echipa de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Cluj-Napoca - A.J.F.P. Cluj deținea competența legală pentru efectuarea acțiunii de inspecție fiscală la societatea SC A. SRL, agentul economic fiind la acea dată contribuabil mijlociu arondat Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj.

Ca urmare a înființării Administrațiilor pentru Contribuabili Mijlocii în cadrul Direcțiilor Generale Regionale ale Finanțelor Publice, precum și a faptului că începând cu data de 1 februarie 2016, societatea reclamantă nu mai este contribuabil mijlociu, în baza prevederilor art. 36 alin. (1), (2) și 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, echipa de inspecție fiscală a solicitat delegarea de competență pentru continuarea inspecției fiscale, obținând din partea ANAF - D.G.R.F.P. Cluj-Napoca, delegarea de competență nr. 38 din 7 martie 2016, cu precizarea că în perioada 1 februarie 2016 - 7 martie 2016 inspecția fiscală a fost suspendată.

Potrivit dispozițiilor art. 7 din OPANAF nr. 3816/2013 coroborat cu prevederile art. 7 din OPANAF 767/2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală

"organul de inspecție fiscală care a primit delegarea de competență este obligat să înștiințeze contribuabilul asupra acestui fapt", nefiind prevăzută forma și termenul în care înștiințarea contribuabilului trebuie efectuată și nici comunicarea actului prin care se acordă delegarea de competență.

În plus, prin prezentarea Ordinilor de serviciu nr. 186 din 5 octombrie 2015, în baza căruia s-a început inspecția fiscală, și cel de-al doilea emis la data de 8 martie 2016 -este evident că organele de inspecție fiscală au înștiințat contribuabilul asupra competenței de efectuare a inspecției fiscale; mai mult decât atât, a pus la dispoziția inspectorilor întreaga documentație solicitată, fapt ce atestă luarea la cunoștință de delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, precum și a unei acceptări tacite a acesteia.

Atâta timp cât Ordinele președintelui ANAF privind " delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale prevăd doar înștiințarea contribuabilului cu privire la faptul existenței delegării de competență, nu se poate retine existența obligației comunicării actului prin care se acordă delegarea de competență din inițiativa organelor fiscale, nefiind reglementată în procedură.

Actul de delegare a competenței nu este un act administrativ fiscal și prin urmare nu se comunică contribuabilului potrivit procedurii prevăzute de art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală.

Mai apoi, referitor la susținerile potrivit cărora a fost respinsă solicitarea reclamantei de a se dispune efectuarea unei expertize contabile în cauză, în mod legal prima instanță a respins cererea reclamantei, atâta timp cât pe baza documentelor aflate la dosarul cauzei, instanța și-a putut forma convingerea potrivit căreia acțiunea reclamantei este neîntemeiată. Deși se susține în continuare necesitatea efectuării unui raport de expertiză contabilă, consideră că instanța de fond a apreciat că nu se impune tergiversarea judecării cauzei, pentru o încuviințare a unei probe care sigur va avea același efect - va demonstra că organele fiscale au calculat, au stabilit corect obligațiile de plată în sarcina reclamantei - și mai mult decât atât, implica niște costuri suplimentare pe lângă prelungirea fără temei a judecării prezentei cauze.

Deși se susține în continuare de către reclamantă că la stabilirea stării de fapt fiscale nu s-a ținut cont de toate înscrisurile prezentate, toate concluziile și constatările cuprinse în Raportul de Inspecție Fiscală și în Decizia de Impunere au fost obținute din consultarea întregii documentații puse la dispoziția echipei de control de către reprezentantul reclamantei de azi, deși reclamanta consideră - în mod eronat - că din înscrisurile prezentate ar fi rezultat o altă stare de fapt fiscală diferită de cea menționată în Raportul de Inspecție Fiscală, care au dus la formarea convingerii clare a instanței că acțiunea promovată este nefondată.

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit pentru perioada 1 decembrie 2010 - 31 decembrie 2011, potrivit dispozițiilor art. 34 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare - pentru perioada verificată, "Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 25 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor".

De asemenea, potrivit art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă".

Termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale în cazul impozitului pe profit începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 - «Declarație privind impozitul pe profit», adică, în cazul de față, pentru impozitul pe profit aferent anului 2010 reclamanta trebuia să depună declarația anuală până cel târziu la data de 25 februarie 2011 iar prescripția dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă începând cu data de 1 ianuarie a anului următor depunerii acesteia, respectiv 1 ianuarie 2012.

Astfel, obligațiile fiscale constând în impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată au fost stabilite pentru perioada 2011 - 2014.

În concluzie, consideră neîntemeiate susținerile reclamantei cu privire la invocarea prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili și de a calcula obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit

De asemenea, referitor la faptul că inspecția fiscală nu a ținut cont de caracterul obligatoriu al hotărârilor pronunțate de Curtea Europeană de Justiție, în diferite cauze având ca obiect caracterul deductibil al TVA înscris în facturile emise de furnizori de mărfuri și servicii, în prezenta cauză nu pot fi aplicabile diferitele măsuri dispuse de această instanță întrucât nici una din cauzele amintite de reclamantă în acțiunea formulată nu se aseamnă cu situația în care se află SC A. SRL, în prezentul dosar.

Având în vedere cele de mai sus, considerăm că motivele invocate de reclamantă în cuprinsul căii de atac formulată nu sunt motive de casare a hotărârii în sensul dispozițiilor art. 488 pct. 6 noul C. proc. civ.

Referitor la motivul de casare prevăzut la punctul 8 al art. 488 pct. 8 C. proc. civ., când hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material" recursul declarat nu este argumentat prin motive care să conțină critici pertinente la cele reținute de instanța fondului în considerentele hotărârii recurate, nefiind incident motivul de casare din cele prevăzute la pct. 8 al art. 488 din Noul C. proc. civ.

Curtea de Apel Cluj a pronunțat hotărârea sa fără a fi încălca dispozițiile art. 488, pct. 8 din noul C. proc. civ., așa cum rezultă implicit din argumentarea cererii de recurs, iar soluția dată pricinii dedusă judecătii instanței fondului este temeinică și motivată în drept, fiind urmarea logică și firească a examinării argumentelor părților și a probatoriului încuviințat și administrat în cauză.

Recursul declarat este o reluare a argumentelor prezentate în demersul introductiv la instanța fondului, precum și a dovezilor propuse în aceste faze ale litigiului, reinterpretate prin uzul argumentului că s-ar fi motivat soluția de respingere a acțiunii recurentei-reclamante în mod superficial, interpretându-se greșit starea de fapt incidentă și temeiul de drept invocate.

Mai exact, se reproșează hotărârii Curții de Apel Cluj că, prin interpretarea eronată a dispozițiilor C. proc. fisc., precum și a probatoriului propus de recurentă, a înlăturat beneficiul unei scutiri prevăzute de actele normative invocate privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, și, pe cale de consecință, a respins fără temei petitul privind anularea actelor administrativ fiscale prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații de plată în cuantum de 4.625.035 RON.

Oricum, cu referire strictă la speța dedusă judecătii, argumentul fundamental pentru care nu poate fi reținut ca motiv de casare cel de la pct. 8 al art. 488 din Noul C. proc. civ., este tocmai faptul că judecătorul fondului a surprins implicit esența litigiului - în speță documentele prezentate autorității fiscale nu pot fi considerate « documente justificative » în sensul textelor legale prezentate, iar facturile fiscale emise nu pot dobândi calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidenta contabilă, iar achizițiile nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

5. 5. Procedura de soluționare a recursului.

5.1. Cu privire la examinarea recursului în completul filtru

În cauză, au fost avute în vedere modificările aduse prin Legea nr. 212/2018 dispozițiilor art. 20 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ în sensul că procedura de filtrare a recursurilor, reglementată prin dispozițiile art. 493 C. proc. civ., este incompatibilă cu specificul domeniului contenciosului administrativ și fiscal, precum și măsurile luate prin

Hotărârea Colegiului de Conducere nr. 106 din data de 20 septembrie 2018 prin care s-a luat act de hotărârea Plenului judecătorilor secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție adoptată la data de 13 septembrie 2018 în sensul că procedura de filtrare a recursurilor, reglementată prin dispozițiile art. 493 C. proc. civ., este incompatibilă cu specificul domeniului contenciosului administrativ și fiscal.

Față de aceste aspecte, în temeiul art. 494, raportat la art. 475 alin. (2) și art. 201 din C. proc. civ., astfel cum au fost completate prin dispozițiile XVII alin. (3), raportat la art. XV din Legea nr. 2/2013 privind unele măsuri pentru degrevarea instanțelor judecătorești, precum și pentru pregătirea punerii în aplicare a Legii nr. 134/2010 privind C. proc. civ. și dispozițiile art. 109 din Regulamentul de ordine interioară al instanțelor judecătorești, prin rezoluția din 20 noiembrie 2018 s-a fixat termen de judecată la data de 30.01.2020.

6. Soluția instanței de recurs

Examinând sentința atacată, prin prisma criticilor formulate de recurenta-reclamantă, a apărărilor intimății-pârâte invocate prin întâmpinare, Înalta Curte o apreciază fiind netemeinică și nelegală, pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

Reclamanta A. SRL s-a adresat Curții de Apel Cluj solicitând efectuarea unui control de legalitate cu privire la Decizia nr. 786 din 12 decembrie 2016 a D.G.R.F.P. Cluj-Napoca prin care s-a soluționat contestația formulată de către reclamanta împotriva Deciziei de impunere nr. x din 7 iulie 2016 și a raportului de inspecție fiscală nr. x din 7 iulie 2016 emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Cluj.

Reclamanta a invocat mai multe motive de nelegalitate și netemeinicie, inclusiv argumente reiterate și prin cererea de recurs de față, prima instanță respingând acțiunea ca neîntemeiată, înlăturând pe rând susținerile reclamantei și reținând în esență că din punctul de vedere al stabilirii creanței fiscale baza de impozitare se poate considera constituită doar în momentul în care s-au furnizat în mod legal suficiente elemente în temeiul cărora să stabilească această bază și impozitul pe profit aferent. Or, acest moment nu poate să fie altul decât cel al depunerii declarației privind impozitul pe profit, la care face referire pârâta. Valorificarea de către organul fiscal a anumitor elemente de probă privește direct starea de fapt și nu poate să fie analizată separat de aceasta, că nu se poate concepe ca instanța să anuleze o decizie de impunere constatând că obligațiile fiscale au fost corect stabilite dar nu s-a respectat principiul menționat anterior. La anularea deciziei se poate ajunge numai dacă prin nerespectarea acestui principiu s-au stabilit în mod greșit obligații fiscale în sarcina contribuabilului, că invocarea unor articole din noul Codul de procedură fiscală în loc de cel vechi (aplicabil într-adevăr raportat la data începerii inspecției fiscale), poate să fie tratată cel mult ca o eroare materială și nu poate să influențeze în vreun fel legalitatea acestuia sau a extinderii inspecției fiscale. Mai apreciază instanța că reclamanta nu contestă competența Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj ci pe cea a Administrației Județene pentru Contribuabili Mijlocii, care a întocmit raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere.

În ceea ce privește situația de fapt, Înalta Curte constată că:

În baza Avizelor nr. x din 5 octombrie 2015 și nr. y din 8 martie 2016, s-a desfășurat o inspecție fiscală în perioada 26 octombrie 2015 - 7 iulie 2016, iar perioada supusa verificării a fost 1 ianuarie 2010 - 31 decembrie 2014 pentru impozit pe profit și 1 decembrie 2010 - 30 septembrie 2015 pentru T.V.A.. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 22 aprilie 2016 - 27 iunie 2016.

În urma efectuării inspecției fiscale, s-a întocmit raportul de inspecție fiscală nr. x din 7 iulie 2016, în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. x din 7 iulie 2016 prin care s-au stabilit următoarele obligații fiscale în sarcina reclamantei: 1.278.761 RON - impozit pe profit stabilit suplimentar - rândul 1, coloana 5, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.278.761 RON - baza impozabilă stabilită suplimentar pentru determinarea dobânzilor la impozit pe profit - rândul 2, coloana 4, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 472.698 RON - dobânzi/majorări de întârziere impozitului pe profit stabilit suplimentar, - rândul 2, coloana 5, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.278.761 RON - bază impozabilă pentru penalități aferente impozitului/profit - rândul 3, coloana 4, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 199.045 RON - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit

stabilit suplimentar - rândul 3, coloana 5, pag. 1 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 7.766.197 RON - bază impozabilă stabilită suplimentar pentru T.V.A. - rândul 1, coloana 4, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.863.887 RON - T.V.A. stabilit suplimentar - rândul 1, coloana 5, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.863.887 RON - bază de impunere pentru calcul dobânzi/majorări de întârziere reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar, - rândul 1, coloana 4, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 562.442 RON - dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A.-ului stabilit suplimentar - rândul 2, coloana 5, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 1.863.887 RON - baza de impunere pentru penalități de întârziere aferente T.V.A. stabilită suplimentar - rândul 3, coloana 4, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală; 248.202 RON - penalități de întârziere aferente T.V.A. stabilită suplimentar - rândul 3, coloana 5, pag. 11 din decizie și pag. 31 din raportul de inspecție fiscală.

Împotriva Deciziei de impunere nr. x din 7 iulie 2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. x din 7 iulie 2016 reclamanta a formulat contestație înregistrată sub nr. x din 15 iulie 2016 la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la Nivelul Regiunii Cluj. Această contestație a fost respinsă ca neîntemeiată prin decizia nr. 786 din 12 decembrie 2016 a D.G.R.F.P. Cluj-Napoca.

Întrucât acțiunea în anularea actelor administrative-fiscale a fost respinsă, recurenta reclamantă invocă, prin recursul declarant, motivele de casare prevăzute de art. 488 pct. 5, 6, 8 C. proc. civ., dintre care, Înalta Curte reține incidența pct. 6 și 8.

În ceea ce privește motivul de casare prevăzut de art. 488 pct. 8 C. proc. civ., prima instanță a efectuat o aplicare greșită a dispozițiilor legale ce reglementează prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale.

Potrivit art. 91 alin. (1) și (2) C. proc. fisc. vechi, prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale intervine "în termen de 5 ani calculați începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23".

Dispozițiile art. 23 C. proc. fisc. vechi stabilesc că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. Tot atunci se naște și dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată.

Prin raportare la aceste dispoziții, este greșit considerentul primei instanțe conform căruia:

"din punctul de vedere al stabilirii creanței fiscale, baza de impozitare se poate considera constituită doar în momentul în care s-au furnizat în mod legal suficiente elemente în temeiul cărora să se stabilească această bază și impozitul pe profit aferent. Or, acest moment nu poate să fie altul decât cel al depunerii declarației privind impozitul pe profit". Acest raționament ar face imposibil de sancționat orice comportament ilicit în materie fiscală, de vreme ce contribuabilul refuză să depună declarația (să emită titlul de creanță) și acest fapt are efecte constitutive de drepturi și duce la absența bazei de impunere.

Și este așa întrucât stabilirea creanței fiscale este o prerogativă a creditorului, simetrică dreptului la acțiune, drept care se prescrie, ca sancțiune pentru inacțiunea creditorului, nu de la momentul declarației ci de la momentul nașterii dreptului de creanță. Astfel, baza de impunere se naște autonom din faptul generator al impunerii și determină și apariția creanței fiscale.

În jurisprudență, în numeroase decizii de speță s-a arătat că termenul de prescripție aplicabil este de 5 ani, conform art. 91 alin. (1) C. proc. fisc. termen ce începe să curgă la data de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la motivul de casare prevăzut de art. 488 pct. 6 C. proc. civ., acesta vizează ipoteze variate: nemotivare, motivare insuficientă sau motive contradictorii sau numai motive străine de natura pricinii.

Invocând incidența textului de lege arătat, recurenta s-a oprit la teza nemotivării, cu referire la necompetența organului emitent al deciziei de impunere de a efectua inspecția fiscală, necesitatea suplimentării probatoriului administrat în cauză cu o expertiză fiscală, astfel încât să se lămurească aspectele de fapt relevante în proces cu privire la realitatea fiecăreia

din tranzacțiile efectuate cu fiecare din cei cinci furnizori în toată perioada verificată în inspecția fiscală și respectiv achitarea, prin decontare bancară, a tuturor sumelor aferente achizițiilor de la cei cinci furnizori, inclusiv TVA - împrejurare ce produce consecința prevăzută la art. 1522 alin. (2) C. fisc. vechi.

Înalta Curte constată insuficienta motivare a sentinței instanței de fond și prin urmare încălcarea art. 425 alin. (1) lit. b) din C. proc. civ., fiind necesar ca hotărârea să cuprindă susținerile și concluziile părților, situația de fapt, astfel cum a fost constatată de instanță, motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază soluția precum și motivele pentru care s-au înlăturat o parte din susținerile părților, apreciate ca fiind nerelevante prin raportare la soluția pronunțată.

Este adevărat că instanța nu are obligația să reia punctual și întocmai, în forma în care au fost expuse, toate susținerile părților ci are obligația să expună raționamentul judiciar și să înlătore explicit ori implicit acele argumente care nu corespund acestui raționament, răspunsurile la aceste susțineri putând să se regăsească în argumentația juridică din cuprinsul considerentelor, fie să rezulte în mod logic prin raportare la raționamentul judiciar reținut de instanță ca fiind valabil în raportul juridic dedus judecării.

Și în ipoteza în care în cuprinsul hotărârii se regăsește silogismul judiciar care a fundamentat soluția pronunțată, acest raționament reținut de instanță trebuie să fie de natură să conducă la soluționarea fondului litigiului dedus judecării, să înlăturate explicit unele dintre susținerile părților iar altele să rezulte în mod logic, chiar dacă instanța nu s-a referit la ele în mod expres.

În jurisprudența comunitară s-a reținut în mod constant că amplexarea și detalierea motivării depind de natura actului adoptat sau emis și de circumstanțele fiecărui caz, o motivare insuficientă sau greșită fiind considerată echivalentă cu lipsa motivării.

În acord cu afirmațiile recurente, Înalta Curte constată că, referitor la competența organului care a efectuat inspecția fiscală, instanța de fond nu a răspuns în nici un fel criticilor formulate de către reclamantă, în sensul că Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Cluj nu era competentă să efectueze inspecția fiscală finalizată cu emiterea deciziei de impunere a cărei anulare a cerut-o prin acțiunea introductivă.

În ceea ce privește necompetența organului fiscal, invocată de către reclamantă, judecătorul fondului a reținut următoarele:

"În privința lipsei competenței organului fiscal, instanța constată că reclamanta nu contestă competența Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj, ci pe cea a Administrației Județene pentru Contribuabili Mijlocii, care a întocmit raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere. În acest sens, reclamanta a arătat că s-au încălcat prevederile pct. 3 din capitolul G din Ordinul nr. 560/2016, potrivit cărora "în situația în care se află în curs de derulare o procedură de inspecție fiscală/control la un contribuabil, organul de inspecție care a început procedura este competent să o și finalizeze în condițiile prevăzute la art. 36 alin. (3) din Legea nr. 207/2015".

Astfel, instanța de fond s-a mărginit a invoca susținerile reclamantei, însă nu a analizat în vreun fel incidența și relevanta lor raportat la soluția ce trebuie dată în speță.

Intimata pârâtă a susținut că, atâta timp cât Ordinele președintelui ANAF 3816/2013 și 767/2016 privind delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale prevăd doar înștiințarea contribuabilului cu privire la faptul existenței delegării de competență, nu se poate retine existența obligației comunicării actului prin care se acordă delegarea de competență din inițiativa organelor fiscale, nefiind reglementată în procedură. În plus, prin prezentarea ordinelor de serviciu nr. 186/05.10.2015, în baza căruia s-a început inspecția fiscală, și cel de-al doilea emis la data de 08.03.2016, este evident că organele de inspecție fiscală au înștiințat contribuabilul asupra competenței de efectuare a inspecției fiscale; mai mult decât atât, a pus la dispoziția inspectorilor întreaga documentație solicitată, fapt ce atestă luarea la cunoștință de delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale, precum și a unei acceptări tacite a acesteia.

Nici aceste susțineri nu au făcut obiectul vreunei verificări din partea instanței, cu atât mai mult cu cât se susține de către recurenta reclamantă că Circulara nr. 130/2016 este un act intern și nepublic care nu poate modifica normele de competență instituite de legea de procedură fiscală.

De asemenea, instanța de fond trebuia să solicite organelor fiscale să indice motivele care justifică extinderea perioadei vizate de inspecția fiscală, în contextul în care inspecția fusese demarată sub imperiul C. proc. fisc. vechi, fiind, astfel aplicabile prevederile art. 98 alin. (3) teza a doua C. proc. fisc. , conform cărora extinderea inspecției fiscale dincolo de termenul de trei ani se poate face "dacă este identificată cel puțin una din următoarele situații (...)".

În Decizia nr. 16397/2009, Curtea Constituțională statuează în sensul că această "identificare" nu poate fi una implicită și nici măcar pur formală, pentru că hotărârea organului fiscal de a extinde controlul "nu este discreționară, ea trebuie motivată și poate fi supusă cenzurii instanțelor judecătorești. Prin urmare, formularea redacțională a textului impune obligația organului fiscal de a dovedi existența acestor indicii, aspect ce va putea fi analizat de instanța de judecată care se va putea pronunța pe temeinicia sau netemeinicia aspectelor invocate de organul fiscal".

Astfel, nu se susține afirmația primei instanțe conform căreia "indiferent de menționarea expresă a cazului de extindere incident dintre cele prevăzute de art. 98 C. proc. fisc. vechi, este cu totul evident, raportat la obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina reclamantei, că în speță pentru organul fiscal au existat indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat", situație prevăzută de art. 98 alin. (3) lit. a) C. proc. fisc. vechi.

Un alt argument ignorat de instanța de fond este cel privitor la faptul că reclamanta a susținut faptul că a achitat, prin decontare bancară, toate sumele aferente achizițiilor de bunuri de la toate cele 5 societăți furnizoare, fapt care ar atrage incidența prevederilor art. 1522 alin. (2) C. fisc. vechi, judecătorul fondului nefăcând, în cuprinsul hotărârii pronunțate, nicio referire la aceste susțineri.

Or, având în vedere că în controlul exercitat asupra actelor administrativ fiscale deduse judecării, instanța de contencios administrativ are de verificat conformitatea acestora cu legea și respectarea, în conduita autorității emitente, a justului echilibru între dreptul subiectiv sau interesul legitim pretins vătămat și interesul public în stabilirea corectă a taxelor și impozitelor, interes public pe care autoritățile fiscale sunt chemate să îl ocrotească în aplicarea și interpretarea legislației fiscale, acest control de legalitate impune respectarea principiului contradictorialității și a dreptului la apărare.

Așa cum rezultă din dispozițiile art. 22 C. proc. civ. judecătorul are îndatorirea să stăruie prin toate mijloacele legale pentru a preveni orice greșeală privind aflarea adevărului în cauză, pe baza stabilirii faptelor și prin aplicarea corectă a legii.

În acest sens, în virtutea dreptului la un proces echitabil, consacrat de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, în jurisprudența CEDO s-a reținut constant că acest drept nu poate fi exercitat efectiv decât în situația în care instanța procedează la "un examen efectiv al mijloacelor, argumentelor și elementelor de probă ale tuturor părților, cel puțin pentru a le aprecia relevanța" (Cauza Albina v România, publicată în Monitorul Oficial nr. 1049 din 25 noiembrie 2005).

Față de cerințele impuse de art. 425 alin. (1) punctul b din Legea nr. 134/2010 privind C. proc. civ. privitor la considerentele hotărârii, se impune ca instanța de contencios administrativ să arate motivele pentru care temeiurile de fapt și de drept care au fundamentat actele administrative atacate au fost înlăturate, nefiind suficient ca starea de fapt fiscală să fie încadrată exclusiv în baza constatărilor și aprecierilor organului fiscal.

Din această perspectivă, în cauza de față, Înalta Curte apreciază că la pronunțarea sentinței recurate instanța de fond nu a procedat la o analiză efectivă și a argumentelor și apărărilor invocate de reclamantă.

Astfel, se impune, ca o consecință a admiterii recursului, casarea hotărârii cu trimiterea cauzei spre rejudecare, iar în ipoteza depășirii incidentelor procedurale care ar face de prisos o judecată pe fond, completarea probatoriului inclusiv prin administrarea probei cu expertiza judiciară de specialitate.

De altfel, în raport cu obiectul cauzei și față de obligațiile fiscale stabilite în sarcina societății reclamante, instanța de control judiciar apreciază că suplimentarea probei cu expertiza de specialitate ar fi, în condițiile arătate, de natură a oferi instanței un sprijin în soluționarea cauzei atât în raport cu dispozițiile legale aplicabile cât și raportat la susținerile ambelor părți.

De asemenea, vor fi examinate, în rejudecare, în măsura în care va fi necesar, implicațiile jurisprudenței CJUE în materie.

Aveți întrebări vizavi de termenul de prescripție? Click aici pentru a intra în contact cu noi

7. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Pentru considerentele expuse, în temeiul art. 496 alin. (1) din C. proc. civ., Înalta Curte va admite recursul declarat de reclamanta A. SRL împotriva Sentinței civile nr. 246 din data de 30 iunie 2017 a Curții de Apel Cluj, secția a III-a de contencios administrativ și fiscal.

Va casa sentința atacată și va trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Admite recursul declarat de reclamanta A. SRL împotriva Sentinței civile nr. 246 din data de 30 iunie 2017 a Curții de Apel Cluj, secția a III-a de contencios administrativ și fiscal.

Casează sentința atacată și trimite cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

Definitivă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 12 februarie 2020.

GGC - LM