

Contencios fiscal. Lipsa procedurii prealabile. Respingerea excepției de către prima instanță. Interpretarea Deciziei date în RIL nr. 24/2011 a ÎCCJ

Curtea de Apel Cluj, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 8810 din 19 septembrie 2013

Prin încheierea din 20.04.2012, a Tribunalului Bistrița-Năsăud, instanța a acordat termen de judecată la data de **1 iunie 2012**, pentru când s-a încuviințat obiectivele așa cum au fost formulate de reclamantă la punctele 1 și 3 din înscrisul depus la dosar la fila 85, s-a pus în vedere reprezentantului reclamantei să facă dovada achitării avansului onorariu expert în cuantum de 500 lei, după care se va efectua adresă către expertul B.B. pentru a se aduce la cunoștință desemnarea în cauză și pentru întocmirea raportului de expertiză contabilă și se va anexa adresei un exemplar al obiectivelor încuviințate, cu mențiunea că obiectivul nr. 2 nu a fost încuviințat; de asemenea se va aduce la cunoștință expertului faptul că a fost încuviințată cererea formulată de reprezentanții părților privind desemnarea experților asistenți, pentru reclamantă a d-lui expert B.T. și pentru pârâtă a d-nului expert S.Z. și s-a emis adresă către Biroul Local de Expertize Bistrița, pentru a se aduce la cunoștință desemnarea expertului B.B..

Prin sentința civilă nr. 88 din 25.01.2013, pronunțate în același dosar, s-a admis în parte acțiunea în contencios

fiscal formulată și *ulterior precizată* de reclamanta SC C.C. SRL, ulterior introducerii acțiunii fiind deschisă procedura insolvenței față de aceasta și desemnat administrator judiciar practicianul în insolvență C.I.I.S.L.L., în contradictoriu cu pârâta ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE BISTRIȚA și, în consecință a fost obligată pârâta AFP Bistrița să restituie reclamantei suma de 5.290 lei reprezentând majorări de întârziere la impozitul pe profit.

A fost respinsă cererea reclamantei privind restituirea sumei de 13.555 lei reprezentând TVA suplimentar de plată și majorări de întârziere TVA.

A fost obligată pârâta AFP Bistrița să plătească reclamantei dobânda legală aferentă sumei de 5.290 lei, ce se va calcula de la data achitării sumei de către reclamantă – 24.02.2010 – și până la data restituirii efective a sumei de 5.290 lei.

Au fost compensate cheltuielile de judecată efectuate de părți până la concurența sumei de 540 lei, suma cea mai mică, și a fost obligată pârâta AFP Bistrița să plătească reclamantei suma de 500 lei cu titlu de cheltuieli de judecată parțiale în măsura admiterii acțiunii.

A fost respinsă acțiunea formulată de reclamantă în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BISTRIȚA-NĂSĂUD, (ca urmare a admiterii excepției lipsei calității procesuale pasive a acestei pârâte în ședința publică din 20.04.2012) ca fiind formulată împotriva unei persoane fără calitate procesuală pasivă.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut următoarele:

La termenul de judecată din data de 20.04.2012, instanța s-a pronunțat asupra excepțiilor peremptorii invocate în cauză, în sensul *admiterii excepției lipsei calității procesuale pasive a pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud și respectiv a respingerii excepției inadmisibilității acțiunii*, pentru motivele consemnate în încheierea de ședință

de la acea dată, astfel încât considerentele care au fundamentat adoptarea acestor soluții nu vor fi reluate în prezenta expunere, instanța făcând trimitere la conținutul încheierii civile menționate.

Analizând actele și lucrările dosarului, respectiv probele administrate în cauză (înscrisuri și expertiză contabilă), precum și conținutul dosarului atașat nr. ..., instanța a reținut pe fondul cauzei următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. 31/27.01.2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice Bistrița, au fost stabilite în sarcina reclamantei SC C.C. SRL obligații fiscale suplimentare după cum urmează: TVA – 573 lei și majorări de întârziere – 51 lei, impozit pe profit – 31.455 lei și majorări de întârziere – 19.609 lei.

Urmare a exercitării contestației administrative în conformitate cu prevederile art. 205 și urm. C.pr.fiscală, prin Decizia nr. 42/10.07.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud au fost desființate parțial măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. 31/27.01.2009, în sensul că, în privința impozitului pe profit în sumă de 20.970 lei s-a dispus refacerea controlului (pct. 1.), s-a respins contestația reclamantei pentru suma de 5.788 lei reprezentând impozit pe profit (pct. 2), desființându-se totodată și măsurile referitoare la majorările de întârziere în sumă de 19.609 lei aferente impozitului pe profit, urmând ca AFP Bistrița să recalculeze și să stabilească suma accesoriilor, în raport cu dispozitivul deciziei de soluționare, punctele 1 și 2.

Reclamanta a contestat în fața instanței de contencios administrativ fiscal decizia de soluționare nr. 42/10.07.2009, însă doar parțial, respectiv cu privire la soluția adoptată cu privire la suma de 5.788 lei stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe profit, acțiune ce a făcut obiectul dosarului civil nr. 3270/112/2009 al Tribunalului Bistrița-Năsăud (atașat).

Prin sentința civilă nr. 88/CA/16.03.2010 pronunțată în dosarul sus menționat, devenită irevocabilă prin decizia nr. 634/2011 pronunțată de Curtea de Apel Cluj ca urmare a respingerii recursurilor declarate de DGFP B-N și AFP Bistrița, a fost admisă acțiunea reclamantei și, în limitele investirii instanței, s-a dispus anularea parțială a Deciziei nr. 42/2009, a Deciziei de impunere nr. 31/2009 și a Raportului de inspecție fiscală generală nr. 196/2009, *respectiv în privința impozitului pe profit suplimentar la plată în sumă de 5.788 lei, exonerând pe reclamantă de obligația de plată a acestei sume.*

Anterior pronunțării celor două hotărâri judecătorești mai sus arătate, prin decizia de impunere nr. 609/16.09.2009 emisă de DGFP Bistrița-Năsăud a fost stabilită în sarcina reclamantei cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suma de 10.396 lei, ca urmare a măsurii de recalculare a accesoriilor dispusă prin Decizia nr. 42/2009.

Așa cum rezultă din conținutul raportului de inspecție fiscală întocmit la data de 16.09.2009 care a stat la baza emiterii dispoziției nr. 609/16.09.2009, recalcularea majorărilor de întârziere până la data de 26.01.2009 s-a realizat fără a se lua în calcul suma de 20.970 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar contestat și soluționat în favoarea societății, evident avându-se în vedere suma de 5.788 lei cu titlu de impozit pe profit stabilit suplimentar și pentru care, la momentul recalculării accesoriilor, contestația administrativă a reclamantei fusese respinsă de organul fiscal competent în soluționare.

Or, dispozitivul Deciziei nr. 42/2009, prin care în privința măsurii de recalculare a accesoriilor s-a dispus a se realiza conform soluțiilor adoptate la punctele 1 și 2 din dispozitiv, *a fost modificat* în ceea ce privește punctul 2 al acesteia *abia ulterior*, devenind executorii măsurile de anulare a sumei de 5.788 lei stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe profit și de exonerare a reclamantei de la plata acesteia abia

la data pronunțării instanței de recurs prin decizia nr. 634 (11 februarie 2011), conform prevederilor art. 20 din Legea nr. 554/2004, astfel încât este evident că la acest din urmă moment evocat, reclamanta, independent de culpa sa, nu se mai afla în termenul legal (de 30 de zile conform art. 207 C.pr.fiscală) de contestare pe cale administrativă a Deciziei de impunere nr. 609/16.09.2009, prin care s-au calculat majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de 5.788 lei, deși în privința acesteia din urmă s-a constatat ulterior nelegalitatea impunerii, sens în care, soarta accesoriilor urmează soarta principalului și în conformitate cu prevederile art. 120 alin. 3 C.pr.fiscală.

Prin urmare, nu poate fi primită apărarea pârâtei AFP Bistrița în sensul în care, în absența contestării pe cale administrativă a Deciziei nr. 609/2009 (contestare pur formală din moment ce soluția de respingere ca tardivă era mai mult decât previzibilă) și în condițiile definitivării acesteia în căile de atac specifice, nu se poate susține caracterul nedatorat al sumei calculate cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de 5.788 lei și implicit, obligația restituirii acesteia de către organul fiscal.

În acest sens, se impune a se remarca, așa cum s-a reținut de altfel și în cadrul considerentelor încheierii civile din 20.04.2012, că obiectul demersului judiciar inițiat de reclamant în prezentul dosar este reprezentat de cererea de restituire a unor sume în temeiul prevederilor art. 117 C.pr.fiscală și a Ordinului MFP nr. 1899/2004, astfel încât, așa cum a statuat Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 24/2011 pronunțată în interesul legii, se impune a se distinge între această din urmă procedură și cea prevăzută de art. 205 – 218 C.pr.fiscală, din această perspectivă apreciindu-se în considerentele menționatei decizii că a susține că nu există acces la procedura restituirii, reglementată de art. 117 din Codul de procedură fiscală (și,

implicit, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor convenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal), decât după epuizarea procedurii administrative, raportat la art. 205-218 din Codul de procedură fiscală, înseamnă practic a înlătura din ordinea juridică prima dispoziție legală indicată, utilizând argumentul de interpretare "actus interpretandus est potius ut valeat quam pereat" – un text de lege trebuie interpretat în sensul în care ar produce efecte, iar nu în sensul în care n-ar produce niciunul.

În cadrul aceleiași decizii ale cărei dezlegări sunt obligatorii în condițiile art.,. 330 ind. 7 alin. 4 C.pr.civ., se mai subliniază că nu trebuie ignorate obiectul și finalitatea celor două proceduri care vizează, pe de o parte, anularea actului administrativ fiscal, cu consecința înlăturării acesteia din realitatea juridică, iar, pe de altă parte, cenzurarea refuzului nejustificat de soluționare a cererii de restituire, procedura prealabilă fiind obligatorie numai în cazul primei categorii de acțiuni, în timp ce, pentru a doua, ea nu mai are un astfel de caracter în baza art. 7 alin. (5) din Legea nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens, se impune și precizarea faptului că, tot în raport de obiectul litigiului dedus judecății (reprezentat de contestarea refuzului exprimat de pârâta AFP Bistrița de a da curs în întregime cererii formulate de reclamantă și înregistrată sub nr. 92 din 18.04.2011, devin incidente prevederile art.1 și 8 din Legea nr. 554/2004, reclamanta considerându-se vătămată într-un drept al său de către autoritatea publică menționată prin refuzul explicit de recunoaștere a dreptului pretins, cu consecința urmării de către reclamantă, prin demersul judiciar inițiat, a reparării pagubei.

Prin urmare, în raport de prevederile art.7 alin.1 și 5 din Leg.nr.554/2004 raportat la art. 2 alin.2 din același act normativ, parcurgerea procedurii prealabile nu este obligatorie nici din această perspectivă.

De altfel, așa cum subliniază reclamanta în notele scrise depuse la filele 76 – 79 dosar, însuși organul fiscal investit cu cererea de restituire formulată în condițiile art. 117 C.pr.fiscală nu a înțeles a invoca inadmisibilitatea cererii prin prisma neatacării Deciziei de impunere nr. 609/2009, câtă vreme a dat curs, chiar dacă doar în parte, cererii reclamantei înregistrate sub nr. 92 din 18.04.2011, răspunzându-i acesteia (prin adresa nr. 766/01/31.05.2011) în sensul că s-a operat sentința civilă nr. 88/CA/2010 și că, în ceea ce privește recalcularea accesoriilor, s-a emis Decizia de impunere nr. 704/01/19.05.2011 prin care a fost corectată obligația înregistrată inițial prin scăderea sumei de 1428 lei reprezentând majorări de întârziere pentru perioada 26.01.2009 – 15.05.2009.

În acest context, tribunalul a constatat că, deși în privința accesoriilor aferente impozitului pe profit în sumă de 5.788 lei, calculate pentru perioada 25.07.2006 – 26.01.2009 prin decizia de impunere nr. 31/2009, este întrunită ipoteza legală a prevederilor coroborate ale art. 117 alin. 1 lit. b, d și f din Codul de procedură fiscală invocate de reclamantă, AFP Bistrița, în cadrul soluționării cererii nr. 92 din 18.04.2011 a procedat la corectarea obligației de plată a accesoriilor aferente sumei de 5.788 lei *doar* pentru perioada ulterioară emiterii deciziei nr. 31/2009, respectiv pentru 26.01.2009 – 15.05.2009, fără a avea în vedere efectele retroactive pe care sentința civilă nr. 88/CA/2010 le-a produs cu privire la suma cu titlu de impozit pe profit anulată, sens în care apare ca legitimă cererea reclamantei de obligare a acestei părâte la restituirea, în temeiul prevederilor legale mai sus menționate, raportate la cele ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.899/2004 pentru aprobarea Procedurii

de restituire și de rambursare a sumelor de la buget a accesoriilor calculate pentru perioada 26.01.2009 – 15.05.2009, a sumei de 5.290 lei (cuantumul acestor accesorii fiind relevat în cuprinsul raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză, respectiv la punctul 1 din concluzii – modalitatea de calcul nefiind contestată de părți prin formularea de obiecțiuni).

Totodată, apar ca neîntemeiate apărările pârâtei vizând faptul că reclamanta nu ar fi achitat în fapt sumele a căror restituire se solicită, aceasta în condițiile în care reclamanta a depus la dosar nota contabilă nr. 167/24.02.2010 care atestă plata sumei de 10.878 lei cu titlu de impozit pe profit – majorări și debit – în contul Trezoreriei Bistrița. În acest sens, este real că totalul accesoriilor recalulate prin decizia de impunere nr. 609/2009 cuantificau o sumă inferioară celei achitate de reclamantă, respectiv suma de 10.396 lei, însă, pe de o parte, așa cum rezultă din mențiunile notei contabile menționate, această sumă reprezintă atât majorări impozit pe profit cât și debit impozit pe profit, iar pe de altă parte, nici măcar organul fiscal pârât nu a fost în măsură să precizeze ce altă natură ar putea avea plata acestei sume, limitându-se la a susține, în cadrul întâmpinării depuse la dosar și a concluziilor scrise, că natura obligațiilor achitate de reclamantă este *alta* decât cea de majorări de întârziere la impozitul pe profit, fără alte specificații.

Prin urmare, în lumina considerentelor de fapt și de drept mai sus prezentate, instanța a dispus obligarea pârâtei AFP Bistrița să restituie reclamantei suma de 5.290 lei reprezentând majorări de întârziere la impozitul pe profit încasate în mod nelegal. Perceperea nelegală la buget a unei sume nelegal stabilite produce un prejudiciu contribuabilului prin lipsirea de respectiva sumă de bani pentru perioada cuprinsă între data încasării acesteia și data restituirii efective. Normele speciale din materia dreptului fiscal nu

reglementează acoperirea acestui prejudiciu, neputând opera prin analogie prevederile art. art. 124 alin. 2 raportat la art. 120 alin. 6 și art. 117 Cod procedură civilă (norme de strictă interpretare și aplicare doar la situația pe care o reglementează), situație în care devin incidente normele dreptului comun și care permit celui vătămat dreptul de a beneficia de repararea integrală a prejudiciului produs prin plata unor sume stabilite suplimentar în mod nelegal și nerestituite, astfel încât repunerea părții în situația anterioară se va materializa în obligarea pârâtei AFP Bistrița să plătească reclamantei dobânda legală aferentă sumei de 5.290 lei, ce se va calcula de la data achitării sumei de către reclamantă – 24.02.2010 – și până la data restituirii efective a sumei de 5.290 lei, în temeiul prevederilor art. 1535 din Noul Cod civil.

În privința celui de-al doilea capăt de cerere formulat de reclamantă prin acțiunea introductivă ulterior precizată, vizând restituirea sumei de 13.555 lei reprezentând TVA suplimentar de plată și majorări de întârziere TVA, instanța a constatat că acesta a fost nefondat și a fost respins ca atare, pentru considerentele ce urmează a fi expuse în cele ce succed.

Sumele mai sus menționate reprezintă o parte din obligațiile suplimentare de plată stabilite în sarcina reclamantei (respectiv suma de 6.872,878 lei TVA suplimentar stabilit în temeiul facturii fiscale nr. 00509455/21.06.2005 emisă pentru clientul SC Romex România SRL și suma de 6.635 lei , accesorii pentru perioada 25.07.2005 – 25.01.2006) prin Decizia de impunere nr. 374/30.05.2008, act administrativ fiscal care, spre deosebire de cazul Deciziei de impunere nr. 31/2009 ce a făcut obiectul analizei primului petit al acțiunii, nu a făcut obiectul controlului judecătoresc, nefiind constatat în privința sumei solicitate a fi restituită caracterul nedatorat al acesteia, respectiv faptul stabilirii acesteia în mod nelegal în sarcina reclamantei.

Este real că reclamanta, în cererea de restituire nr. 92 din 18.04.2011, se referă și la această sumă argumentând că în considerentele aceleiași sentințe civile nr. 88/CA/2010, analizându-se raporturile juridice dintre reclamantă și societatea comercială mai sus menționată, a constatat faptul că suma de 430.558.7000 lei Rol nu intră în baza de impunere a reclamantei, inclusiv în privința TVA.

Însă, în condițiile în care nu există o statuare expresă a instanței de judecată care să dispună anularea actului administrativ fiscal care a stabilit în sarcina reclamantei sumele suplimentare cu titlu de TVA, aceasta fiind investită doar cu analiza parțială asupra legalității deciziei de impunere nr. 31/2009, cu referire la impozitul pe profit, apare ca neîntemeiată cererea de restituire formulată de reclamantă în temeiul prevederilor art. 117 C.pr.fiscală, legalitatea impunerii sumei cu titlu de TVA nefiind contestată de reclamantă în termen legal, *deși nimic nu o împiedica a exercita căile de atac prevăzute în procedura reglementată de art. 205 – 218 C.pr.fiscală*. A valida teza avansată de reclamantă presupune a specula asupra soluției pe care organele fiscale, respectiv ulterior instanța de judecată, după caz, ar fi pronunțat-o în cazul în care reclamanta ar fi uzat de căile legale de contestare puse la dispoziția sa conform normelor legale mai sus menționate, ceea ce nu poate fi primit.

Analizând culpa procesuală care în cauză aparține deopotrivă reclamantei, cât și pârâtei AFP Bistrița, în condițiile admiterii doar parțial a pretențiilor formulate de reclamantă, instanța, în temeiul prevederilor art. 274 și art. 276 C.pr.civ., a compensat cheltuielile de judecată efectuate de părți până la concurența sumei de 540 lei, suma cea mai mică, obligând pârâta AFP Bistrița să plătească reclamantei suma de 500 lei cu titlu de cheltuieli de judecată parțiale în măsura admiterii acțiunii. Dovada efectuării cheltuielilor de judecată se regăsește în cuprinsul chitanțelor depuse la

dosar, iar componența acestora este următoarea: onorariu expert asistent achitat pentru pârâtă în sumă de 540 lei, iar pentru reclamant – 500 lei avans onorariu expertiză, 420 lei diferență decont expert, 40 lei taxă judiciară și timbru judiciar, 650 lei onorariu avocațial.

În privința pârâtei DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BISTRIȚA-NĂSĂUD, instanța a adoptat soluția respingerii acțiunii reclamantei în contradictoriu cu aceasta ca fiind formulată împotriva unei persoane fără calitate procesuală pasivă, ca urmare a admiterii excepției lipsei calității procesuale pasive a acestei pârâte în ședința publică din 20.04.2012, pentru considerentele menționate în cuprinsul acesteia și la înțelegere a face trimitere.

Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BISTRIȚA-NĂSĂUD și ADMINISTRAȚIA FINANȚELOR PUBLICE BISTRIȚA.

Prin recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, a solicitat modificarea în parte a hotărârii atacate și a încheierii de ședința din data de 20.04.2012, în principal, în sensul admiterii excepției inadmisibilității acțiunii pentru lipsa plângerii prealabile fiscale și în contextul dispozițiilor art.117 din OG nr.92/2003 invocata de către parata-recurenta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița Nasaud, iar în subsidiar în sensul respingerii acțiunii în contencios administrativ fiscal ca fiind convingerea instanței în a dispune o asemenea hotărâre, precum și cele pentru care au fost înlăturate apărările, punând astfel instanța de control judiciar în imposibilitatea de a verifica soluția adoptată, prin prisma normelor de drept aplicabile spetei.

În motivare arată următoarele:

1.Cu privire la excepția inadmisibilității acțiunii pentru lipsa plângerii prealabile:

Prin acțiunea introductivă precizată de către reclamanta-

intimata SC,,C.C." SRL ,s-a solicitat instanței

de judecata în contradictoriu cu paratele Direcția Generala a Finanțelor Publice Bistrița Nasaud și Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița ca prin hotărârea ce o va pronunța în cauza dedusa judecații sa oblige paratele în solidar la restituirea sumei de 5.290 lei reprezentând majorări de întârziere la impozitul pe profit, restitui rea sumei de 13.555 lei reprezentând 6.873 lei TVA suplimentar de plata și 6.682 lei majorări de întârziere TVA,precum și obligarea în solidar a paratelor la plata dobânzilor (nu se precizează ce fel de dobânzi,insa din motivarea în drept a acțiunii introductive rezulta ca este vorba de dobanziie fiscale),calculate de la data achitării de către reclamanta a sumelor solicitate a fi restituite și pana la data plății efective.

Trebuie reținut faptul ca ambele parate chemate în judecata sunt autorități publice care sunt investite legal în materia administrativ fiscală,astfel ca fata de reclamanta-intimata SC,,C.C."SRL,se manifesta ca organe de realizare a puterii de stat și nu ca persoane fizice de drept civil.

Potrivit art. 52 alin.(1) din Constituția României, persona vătămata într-un drept al sau ori într-un interes legitim de o autoritate publica,printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termen legal a unei cereri este îndreptățită sa obțină recunoașterea dreptului pretins sau a interesului legitim,anularea actului și repararea pagubei" iar conform alin.(2) „condițiile și limitele exercitării acestui drept se stabilesc prin lege organica”.

Prin Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ-lege organica, se prevede ca „orice persoana care se considera vătămata într-un drept al sau ori într-un interes legitim de o autoritate publica,printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în termen legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru

anularea actului, recunoașterea dreptului pretins sau a interesului legitim și repararea pagubei ce i-a fost cauzată”.

Dispozițiile art.7 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, stipulează înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se considera vătămată într-un drept al sau într-un interes legitim, printr-un act administrativ unilateral, trebuie să solicite autorității publice emitente în termen de 30 de zile de la data comunicării actului revocarea în tot sau în parte a acestuia. Plângerea se poate adresa în egala măsură organului ierarhic superior dacă acesta există”.

Pe de altă parte dispozițiile art.109 alin.(2) C.procedura civilă arată că în cazurile anume stabilite de lege, sesizarea instanței competente se poate face numai după îndeplinirea procedurii prealabile, în condițiile prevăzute de legea specială.

Coroborarea acestei dispoziții din C.procedura civilă cu prevederile art.7 din Legea nr.554/2004, conduce la concluzia că procedura prealabilă administrativă este reglementată ca o condiție de exercitare a dreptului la acțiune în contenciosul administrativ a cărei neîndeplinire în termen și condițiile prevăzute de lege, atrage inadmisibilitatea acțiunii așa cum constant s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție (ex. Decizia nr. 3268/05.10.2006, Decizia nr.146/27.03.2007).

Reclamanta susține prin acțiunea introductivă că la data de 18.04.2011 a formulat o cerere prin care a solicitat paratei Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița „operarea în evidențele fiscale a diminuării impozitului pe profit cu suma de 5.788 lei și diminuarea accesoriilor la această sumă”

Cum între plătirea prealabilă și acțiunea introductivă trebuie să existe o identitate de obiect, întrucât numai așa autoritatea publică poate fi deplină măsură de a analiza

pretențiile formulate, jurisprudența română a statuat că „în cazul în care procedura prealabilă nu îndeplinește condițiile pentru a putea fi calificată ca fiind plângerea prealabilă cerută de lege” acțiunea introductivă va fi respinsă ca fiind inadmisibilă.

Cu privire la acest aspect se impune a observa următoarele :

– prin adresa nr.92/18.04.2001 înregistrată la parata Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița sub nr.7967/2011 se solicită operarea în evidențele fiscale a diminuării impozitului pe profit cu suma de 5.788 lei și diminuarea accesoriilor la această sumă și anularea obligațiilor de plată stabilite suplimentar la TVA în suma de 6.873 lei și accesoriile aferente.

– prin acțiunea introductivă formulată, reclamanta prin petitul nr. 1 solicită restituirea sumei de 5.296 lei reprezentând majorări de întârziere, iar prin petitul nr.2 restituirea sumei de 13.508 lei reprezentând tva – suplimentar de plată și majorări de întârziere ;

– prin petitul 3 al acțiunii introductive reclamanta solicită obligarea la plată dobânzilor calculate de la data achitării sumelor a căror restituire se solicită și până la data plății efective.

Având în vedere cele mai sus precizate, faptul că legea condiționează exercitarea recursului juridicțional de exercitarea în prealabil a recursului administrativ, precum și faptul că între plângerea prealabilă și acțiunea introductivă trebuie să existe o identitate de obiect ceea ce în situația de față nu există după cum se poate observa, apreciază că acest înscris nu îndeplinește condițiile pentru a fi calificat de instanța ca fiind o plângere prealabilă a reclamantei cu privire la pretențiile formulate, astfel încât acțiunea introductivă precizată în varianta celor trei petite , să poată fi admisibilă în condițiile legii.

2. Cu privire la excepția inadmisibilității acțiunii formulate în contextul dispozițiilor art.117 din OG nr.92/2003.

Prin acțiunea introductivă precizată de către reclamanta-intimata SC„C.C.” SRL ,s-a solicitat instanței de judecată în contradictoriu cu paratele Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița Neasud și Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița ca prin hotărârea ce o va pronunța în cauza dedusă judecării să oblige paratele în solidar la restituirea sumei de 5.290 lei reprezentând majorări de întârziere la impozitul pe profit, restituirea sumei de 13.555 lei reprezentând 6.873 lei TVA suplimentar de plată și 6.682 lei majorări de întârziere TVA, precum și obligarea în solidar a paratelor la plata dobânzilor (nu se precizează ce fel de dobânzi, însă din motivarea în drept a acțiunii introductive rezultă că este vorba de dobânzile fiscale) .calculate de la data achitării de către reclamanta a sumelor solicitate a fi restituite și până la data plății efective.

În materie fiscală, procedura specială de restituire și de rambursare a sumelor de la buget este reglementată de dispozițiile art.117 C.procedura fiscală și dispozițiile pct.2 din Anexa 1 la OMFP nr. 1899/2004.

În lumina dispozițiilor legale antecitate, apreciază că restituirea sumei solicitate de către reclamanta- intimata ar putea fi posibilă numai în situația în care ar fi îndeplinite condițiile legale stipulate prin dispozițiile actelor normative mai sus menționate, ori vă rugăm să observați că restituirea sumelor solicitate de către reclamanta, nu poate fi încadrată în niciuna dintre situațiile enumerate de către art.117 lit.a)-h).

Conform Cap. 1 pct. 2 și următoarele din OMFP 1899/2004, restituirea sumelor de la buget se efectuează la cererea contribuabilului, în termen de 45 de zile de la data depunerii și înregistrării acesteia la organul fiscal cărui îi revine obligația administrației creanțelor bugetare, această cerere

trebuind a fi în mod obligatoriu însoțita de documentele necesare din care sa rezulte ca suma solicitata este certa pentru a putea face obiectul unei restituiri.

În condițiile mai sus descrise, apreciază ca acțiunea reclamantei îndreptata împotriva paratelor este inadmisibila și din acest punct de vedere.

3. Cu privire la fondul cauzei, arată următoarele :

În principal învederam instanței ca prin hotărârea pronunțata, parata-recurenta nu a căzut în pretenții, acțiunea fiind respinsa împotriva acesteia prin admiterea excepției lipsei calității procesuale pasive prin încheierea de ședința din data de 20.04.2012.

Însă reiterează susținerile și apărările formulate în contradictoriu cu reclamanta-intimata și cu reținerile instanței de fond, în contextul în care instanța de control judiciar v-a analiza cauza sub toate aspectele făcând uzanța de dispozițiile art. 304 și 3041 C.procedura civila și în situația în care v-a respinge excepția lipsei calității procesuale pasive a instituției.

Astfel arată instanței ca urmare efectuării unei inspecții generale de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 32/26.01.2009 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.31/27.01.2009 prin care au fost stabilite în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în suma totală de 51.688 lei reprezentând, taxa pe valoarea adăugata (573 lei), majorări de întârziere (51 lei), impozit pe profit (31.455 lei) și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit (19.609 lei).

Uzând de dispozițiile art.205 C.procedura fiscală, reclamanta a formulat o contestație administrativă, prin care a solicitat anularea în parte a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere

nr.31/27.01.2009, respectiv a solicitat anularea sumei de 46.367 lei din care impozit pe profit (26.758 lei) și majorări de întârziere în suma de 19.609 lei.

Contestația administrativă a fost soluționată de către organul administrativ – jurisdicțional de la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița Nasaud prin Decizia nr.42/10.07.2009, soluția dispusă fiind:

– desființarea parțială a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr.31/27.01.2009 cu privire la impozitul pe profit în suma de 20.970 lei și dispunerea refacerii controlului cu respectarea prevederilor pct.12.7 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.519/2005 și a celor prevăzute în considerente;

– respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate pentru suma de 5.788 lei reprezentând impozit pe profit și pe cale de consecință menținerea în parte a Deciziei de impunere nr.31/27.01.2009 pentru aceasta suma;

– desființarea în totalitate a măsurilor referitoare la majorările de întârziere de 19.609 lei aferente impozitului pe profit din Decizia de impunere nr.31.27.01.2009 referitoare la aceste obligații fiscale, urmând ca în raport cu dispozitivul deciziei de soluționare, punctele 1 și 2, organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița să recalculeze și să stabilească suma accesoriilor aferente impozitului pe profit respinse sau desființate cu respectarea prevederilor art.216 alin.(3) din C.procedura fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare.

Existând pronunțată o soluție definitivă în calea administrativă de atac, reclamanta a uzat de calea jurisdicțională, formulând acțiune în contencios prin care a solicitat anularea parțială a Deciziei nr.42/10.07.2009 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița

Nasaud pronunțata în dosarul nr.28/2009,pe cale de consecință anularea parțiala a Deciziei de impunere nr.31/27.01.2009 emisa de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de Inspecție Fiscala,anularea parțiala a Dispoziției privind masurile stabilite de organele de inspecție fiscala nr.32/26.01.2009 și anularea parțiala a Raportului de inspecție fiscala înregistrat la parata de rând 2 sub nr. 196/30.01.2009 privitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar la plata în suma de 5.788 lei.

Tribunalul Bistrița Nasaud, declarându-se competent general,material și teritorial, s-a investit cu soluționarea pricinii astfel ca s-a pronunțata prin Sentința civila nr.88/CA/2010 din data de 16.03.2010 rămasa definitiva și irevocabila prin Decizia civila nr.634/2011 din data de 11.02.2011, în sensul admiterii acțiunii formulate, anularea parțiala a Deciziei nr.42/10.07.2009 emisa de către Direcția Generala a Finanțelor Publice Bistrița Nasaud pronunțata în dosarul nr.28/2009,pe cale de consecință anularea parțiala a Deciziei de impunere nr.31/27.01.2009 emisa de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de Inspecție Fiscala, a Dispoziției privind masurile stabilite de organele de inspecție fiscala nr.32/26.01.2009 și a Raportului de inspecție fiscala înregistrat la AFP Bistrița – AIF sub nr. 196/30.01.2009, în privința impozitului pe profit suplimentar de plata în suma de 5.788 lei ca fiind nelegale și netemeinice,exonerând pe reclamanta de obligația de plata a acestei sume.

Foarte important de subliniat în analiza cauzei deduse judecății sunt următoarele aspecte:

a) La data de 16.09.2009 Activitatea de Inspecție Fiscala a procedat la refacerea controlului cu privire la recalcularea și stabilirea sumelor accesoriilor aferente impozitului pe profit respinse sau desființate, fiind astfel emisa Decizia de impunere nr.609/16.09.2009 prin care au fost stabilite în sarcina reclamantei obligații fiscale bugetare constând în

majorări de întârziere în cuantum total de 10.396 lei la impozitul pe profit

– Decizie de impunere a fost emisa la data de 16.09.2009 , potrivit măsurii dispuse de către Biroul de Soluționare a Contestațiilor nr.42/10.07.2009 înainte ca sa existe o soluție definitivă și irevocabilă cu privire la suma de 5.788 lei contestată, (16.03.2010-soluția instanței de fond,11.02.2001-soluția instanței de control judiciar);

– Decizie de impunere nr.609/16.09.2009 putea sa fie atacată de către reclamanta în termen de 30 de zile de la data comunicării ei, sub sancțiunea decăderii potrivit art.207 C.procedura fiscală.

Reclamanta nu a înțeles sa atace acest act administrativ fiscal ce reprezintă titlu de creanță pentru a-i putea fi deschisă calea jurisdicțională de atac în conformitate cu dispozițiile art.218 C.procedura fiscală în contra unui răspuns sau a unei decizii de soluționare a contestației în calea administrativă de atac cu privire la aceasta.

Neurmarea corespunzătoare a procedurii administrativ-fiscale de către reclamanta face în opinia noastră ca decizia de impunere nr.609/16.09.2009 prin care au fost stabilite majorările de întârziere în cuantum total de 10.396 lei la impozitul pe profit sa rămână definitivă în sistemul administrativ al cailor de atac, astfel ca aceasta suma cu titlu de majorări de întârziere nu mai poate fi pusă sub discuție din perspectiva unei eventuale anulari sau restituiri. Măta timp cât actul administrativ fiscal nu mai poate fi atacat

– Este de asemenea important de reținut și faptul ca prin Raportul de inspecție fiscală din data de 16.09.2009 s-a consemnat de către organele de inspecție fiscală ca administratorul societății reclamante este de acord cu sumele stabilite suplimentar, conform declarației date de către

acesta în data de 16.09.2009.

b) Cât privesc măsurile de executare silită întreprinse de către organele de executare silită din cadrul paratei Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița în dosarul execuțional nr. 03824004/06/30/1/2009/15850 ,apreciem ca ele au fost corect demarate, întrucât titlul de creanță (decizia de impunere nr.609/16.09.2000) s-a bucurat de prezumția de legalitate,nu a fost suspendată în condiții legii (întrucât reclamanta a fost de acord cu aceasta obligație stabilită), astfel ca a devenit titlu executoriu după expirarea scadentei de plata a obligațiilor stabilite prin acesta.

Cât privește susținerea reclamantei ca suma de 10.396 lei reprezenta majorări de întârziere a fost achitata potrivit notei contabile nr. 167/24.02.2010, solicită să se observe că pe de o parte natura obligațiilor achitate de către reclamanta este alta decât cea de majorări de întârziere ia impozitul pe profit, iar quantumul achitat este de 10.878 lei, altul decât cel de 10.393 lei.

c). Cât privește Decizia nr.511/05.11.2009 ,referitoare la obligațiile de plata accesorii aferente , emisa de către parata Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița în suma totală de 1.939 lei pentru perioada 26.01.2009-15.05.2009. data la care Decizia de impunere nr.31.27.01.2009 a fost suspendată, arată cu privire la aceasta ca majorările de întârziere la impozitul pe profit în quantum de 1.939 lei stabilite în sarcina reclamantei, au fost corectate urmare punerii în executare a sentinței civile nr.88/CA/2009 rămasa definitivă și irevocabilă (scăderea obligației de 5.788 lei), prin Decizia nr.704/01/19.05.2011 (necontestată de către reclamanta), în sensul reducerii acestora cu suma de 1.428 lei.

Susținerea reclamantei potrivit căreia se impune scăderea întregii sume de 10.393 lei reprezentând majorări de

întârziere urmare punerii în executare a sent. civile nr.88/CA/2010 este neîntemeiata în opinia noastră pentru următoarele considerente:

– aceste majorări de întârziere nu privesc doar suma de 5.788 lei reprezentând impozit pe profit;

– actul administrativ fiscal prin care au fost constatate, stabilite și individualizate este Decizia de impunere nr.609/16.09.2009, ramasa definitiva în sistemul cailor de atac, (nu a fost atacata de către reclamanta);

– reclamanta nu deține o hotărâre judecătoreasca rămasa definitiva și irevocabila cu privire la acest act administrativ fiscal care sa dispună anularea lui totala sau parțiala;

– organul fiscal nu poate proceda la aceasta data la revocarea actului administrativ fiscal ,întrucât el fost pus în circuitul civil din luna septembrie 2009;

d). Cu privire la solicitarea de anulare a Deciziei de impunere nr.374/30.05.2008 în ceea ce privește suma de 6.873 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugata stabilita suplimentar, arată următoarele:

– chiar daca Tribunalul Bistrița Nasaud retine prin considerente sentinței civile nr.88/CA/2010 ca suma de 430.558.700 lei nu intra în baza de impunere a reclamantei, prin dispozitivul acesteia instanța nu se pronunța nici cu privire la Decizia de impunere nr.374/30.05.2008 și nici cu privire la taxa pe valoarea adăugata în suma de 6.873 lei, întrucât nu fusese investita cu un asemenea petit în analiza ,astfel ca în ceea ce privește aceasta hotărâre evocata arată ca pe de o parte nu exista o obligație a organului fiscal în operarea unei eventuale scăderi din evidenta a sumei de 6.873 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugata, iar pe de alta parte aceasta nu-l conferă reclamante dreptul sa ceara punerea ei în executare cu privire la suma de 6.873 lei reprezentând

taxa pe valoare adăugata.

Apreciind ca solicitarea reclamantei de restituire a sumei de 6.873 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugata este neîntemeiata, considere ca neîntemeiata nici cererea de restituire a sumei de 6.635 lei reprezentând majorări de întârziere aferente sumei de 6.873 lei, (aşa cum în mod corect şi legal a statuat instanţa fondului).

Cu privire la concluziile raportului de expertiza contabilă judiciară, efectuat în cauza dedusa judecăţii, arată :

Instituţia nu a înţeles să formuleze obiecţiuni faţă de concluziile lucrării, având în vedere următoarele considerente:

– Cu privire la concluziile expertizei contabile vizând primul obiectiv, nu am înţeles să contestăm modul de calcul a accesoriilor în suma de 5.290 lei, plecând de la baza impozabilă de 5.788 lei, întrucât problematica la care trebuie să răspundă instanţa este în principal, nu determinarea cuantumului majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit solicitate de către reclamant, ci dacă aceasta este îndreptăţită să le solicite.

Din apărările formulate prin scriptul nr. 15.063/15.11.2011 intitulat întâmpinare, cât şi din conţinutul adresei nr. 1175/24.08.2011 emisă de către parata Administraţia Finanţelor Publice a municipiului Bistriţa, depusă la dosarul cauzei, rezulta în mod cert că paratele nu datorează reclamantei pretenţiile, formulate, întrucât toate consecinţele fiscale ce au decurs din punerea în executare a Sentinţei civile nr.88/CA/2010, cu privire la suma de 5.788 lei reprezentând impozit pe profit au fost îndeplinite de către organele fiscale, respectiv, aceasta sumă a fost scăzută din evidenţele nominale şi centralizate ale fiscoului, iar accesoriile calculate prin Decizia de calcul accesorii nr. 511/01.11.2009 în suma de 1.939 lei până la data de 15.05.2009, data suspendării actului administrativ fiscal, au fost diminuate

urmare corecției efectuate prin decizia de calcul accesorii nr.704/01/19.05.2011 cu suma de 1.428 lei.

Toate aceste operațiuni fiscale s-au efectuat ținându-se seama și de Decizia nr. 609/16.09.2009 prin care au fost stabilite în sarcina reclamantei majorări de întârziere în cuantum de 10.396 lei la impozitul pe profit, decizie rămasă definitivă prin neatacare în sistemul cailor administrative.

Susține în continuare ca nici din motivarea acțiunii precizate, nici din scriptele depuse în probațiune de către reclamanta, precum nici din concluziile raportului de expertiza contabilă, nu se probează și nu se dovedește ca accesoriile determinate în cuantum de 5.290 lei la impozitul pe profit, nu au făcut obiectul diminuării și corecțiilor calculului de accesorii efectuate de către organele de inspecție fiscală prin Deciziile de calcul accesorii nr.511/01.11.2009 și nr.704/01/19.05.2011, toate în strânsă legătura cu obligațiile accesorii stabilite prin Decizia nr.609/16.09.2009.

– Cu privire la concluziile expertizei contabile vizând cel de al doilea obiectiv, de asemenea arătăm ca nu a înțeles să contestăm modul de calcul a accesoriiilor în suma de 6.682 lei, plecând de la baza impozabilă de 6873 lei reprezentând TVA, având în vedere următorul raționament:

Întreg demersul procesual al reclamantei vizând pretențiile formulate, are ca punct de plecare Sentința civilă nr.88/CA/2010 pronunțată de către Tribunalul Bistrița Năsăud, rămasă definitivă și irevocabilă prin care instanța fondului a desființat în parte Decizia de impunere nr.31/27.01.2009 cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în cuantum de 5.788 lei.

Ori, cum corect rețin și experții prin raportul de expertiza contabilă efectuat în cauza, instanța prin Sentința civilă nr.88/CA/2010 nu anulează actul administrativ fiscal și nu

dispune masuri în ceea ce privește TVA stabili suplimentar în suma de 6.783 lei.

Prin urmare titlul de creanță fiind menținut ca temeinic și legal de către instanța cu privire la TVA în suma de 6.873 lei, solicitarea de restituire a acestei sume cu acordarea majorărilor de întârziere în cuantum de 6.682 lei calculate de către experți este neîntemeiata, atâta timp cât actul administrativ fiscal a fost menținut de către instanța ca temeinic și legal cu privire la TVA.

Acest aspect a fost în corect analizat și statuat de instanța fondului.

Cat privește capătul de cerere vizând acordarea dobânzilor legale calculate asupra sumei de 5.290 lei, de la data plății și pana la data restituirii efective, arată și apreciază ca acesta este neîntemeiat, arătând următoarele:

Este adevărat faptul ca atunci când o parte este căzuta în pretenții {in speța pârâta-recurenta Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița), reclamanta ar putea fi îndreptățită la repararea integrala a prejudiciului produs ,in acest fel fiind respectat principiul echității care impune plasarea solvens-ului de a beneficia de suma ca și cum ar fi folosit-o el însuși, însă trebuie avut în vedere faptul ca reclamanta atât prin acțiunea introductiva cat și prin precizarea de acțiune nu a solicitat acordarea dobânzilor legale pe care instanța le-a acordat, pe de o parte, iar pe de alta parte se poate observa ca nu exista efectuata de către reclamanta nici o motivarea în drept pe un asemenea capăt de cerere.

Prin recursul declarat de Administrația Finanțelor Publice Bistrița, s-a solicitat modificarea în parte a hotărârii în sensul respingerii acțiunii formulata de SC Original Corn SRL Bistrița ca netemeinica în ceea ce privește restituirea sumei de 5.290 lei și dobânda legala aferenta, precum și a

cheltuielilor de judecata.

În motivare arată că societatea comerciala C.C. SRL a fost verificata de către inspectorii fiscali din cadrul AIF-DGFP Bistrița-Năsăud cu privire la toate impozitele și taxele pana la data de 30.11.2008, mai puțin impozitul pe profit care a fost verificat pana la data de 30.09.2008. în urma verificărilor, în urma Raportului de inspecție fiscală nr. 10/12.01.2009, pri Decizia de impunere nr.31/2009 s-au stabilit în sarcina societății sume suplimentare de piața în cuantum de 51.688 lei, reprezentând:

- – 31.455 lei = impozit pe profit
- – 19.609 (ei = majorări aferente impozitului pe profit
 - 573 lei = TVA
 - 51 lei = majorări aferente TVA.

Ulterior, societatea a formulat si depus contestație în temeiul art. 205 și următoarele din OG 92/2003 privind codul de procedura fiscală, pentru suma de 26.758 reprezentând impozit pe profit și suma 19,609 lei – majorări aferente impozitului pe profit, sume stabilite prin decizia mai sus menționata. Contestația a fost soluționata prin Decizia Biroului soluționare contestații din cadrul DGFP BN nr. 42/10.07.2009, în sensul anularii sumei de 20.970 lei impozit pe profit și a sumei de 19.609 lei majorări, și s-a dispus, totodată, refacerea controlului. Totodată, prin aceeași decizie, s-a respins ca neîntemeiata contestația cu privire la suma de 5.788 lei – impozit pe profit împotriva acestei decizii, SC C.C. SRL a formulat acțiune în contencios administrativ înregistrata în dosarul Tribunalului Bistrița-Năsăud nr. .../112/2009, dosar soluționat prin Sentința Civila nr. 88/CA/2010 din data de 16.03.2010, instanța de judecata pronunțându-se în sensul exonerării reclamantei de obligația de a plăti suma de 5788 lei reprezentând impozit pe profit.

Menționează faptul ca organul fiscal a respectat toate

dispozițiile stabilite prin Sentința Civilă mai sus menționată și prin Decizia Biroului soluționare contestații din cadrul DGFP BN nr. 42/10.07.2009, inclusiv referitor la refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr.519/2005, finalizat cu emiterea Raportului de inspecție fiscală încheiat în 16.09.2009 și a Deciziei de impunere nr. 609/16.09.2009, prin care s-au stabilit în sarcina societății contestatoare obligații de plată în cuantum de 10.396 lei.

Prin acțiunea formulată în prezentul dosar, contestatoarea SC C.C. SRL solicită restituirea sumei de 5.296 lei reprezentând sume stabilite prin decizia de impunere nr. 609/16.09.2009 devenită titlu executoriu, și neatacarea în termenul legal, și restituirea sumei de 13.508 lei – TVA și majorări, sume stabilite prin prima decizie, respectiv Decizia de impunere nr.31/2009 și care nu au fost contestate în termenul legii.

Potrivit art. 209 din OG 92/2003[®] privind Codul de procedura fiscală, contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

Totodată art. 7 din Legea contenciosului administrativ

înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim printr-un act administrativ individual trebuie să solicite autorității publice emitente sau autorității ierarhic superioare, dacă aceasta există, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.

Având în vedere cele mai sus menționate, solicită instanței să observe ca în cauza dedusa judecății reclamanta nu face dovada realizării unei proceduri prealabile cu instituția noastră pentru sumele solicitate, situație în care apreciem ca acțiunea ce face obiectul prezentului dosar este inadmisibilă.

Referitor la susținerile contestatoarei cu privire la faptul ca sumele reprezentând majorări aferente impozitului pe profit (5.788 lei) au fost calculate eronat, arătăm ca în urma reverificărilor efectuate de organul de inspecție fiscală, administratorul societății contestatoare a fost de acord cu sumele suplimentare stabilite prin Raportul de inspecție fiscală din data de 16.09.2009 și Decizia de impunere nr. 609/16.09.2009, dovada fiind și faptul ca Decizia de impunere nu a fost contestată în termenul prevăzut de lege.

Totodată, cu privire la sumele reprezentând TVA și majorări TVA pe care prin acțiunea ce face obiectul prezentului dosar contestatoarea le solicita, reiterăm ca acestea nu au fost contestate, astfel ca Decizia de impunere nr. 31/2009 a fost anulată doar în parte cu privire la impozitul pe profit, sumele reprezentând TVA și majorările aferente rămânând certe, tocmai prin necontestarea lor de către nici o persoană interesată.

Pentru motivele mai sus arătate, solicită instanței modificarea în parte a hotărârii atacate în sensul

respingerii acțiunii formulata de SC Original Corn SRL Bistrița ca netemeinicia în ceea ce privește restituirea sumei de 5.290 lei și dobânda legala aferenta, precum și a cheltuielilor de judecata

În drept, a invocat dispozițiile articolelor 299 și următoarele Cod procedura civila și O.G. nr. 92/2003® privind Codul de procedura fiscală și prevederile Legii 554/2004 – Contenciosul administrativ.

Prin întâmpinarea înregistrată la data de 17 septembrie 2013, S.C. C.C. S.R.L. a solicitat respingerea ca nefondate a recursurilor declarat de pârâte, cu menținerea hotărârii atacate ca fiind temeinică și legală.

Analizând sentința atacată prin prisma motivelor de recurs și a apărărilor formulate, Curtea reține următoarele:

Prin cererea de chemare în judecată formulată sub forma acțiunii de contencios fiscal, reclamanta solicită ca instanța de fond să dispună obligarea pârâtelor în solidar să restituie acesteia diverse sume de bani cu titlu de creanțe fiscale aspect pe care de altfel îl reține ca atare și instanța de fond în considerentele hotărârii atacate.

Corelativ, instanța de fon reține pe terenul aplicării dispozițiilor art. 117 din Codul de procedură fiscală că în astfel de cereri nu mai este necesară procedura prevăzută de lege și care este concretizată din punct de vedere administrativ procedural prin Ordinul nr. 1899/2004 invocându-se soluția dată în recurs în interesul legii prin Decizia nr. 24/2011 a ÎCCJ.

Trebuie notat explicit că deși teza conform căreia decizia pronunțată în recurs în interesul legii este obligatorie pentru instanțe conform art. 3307 din Codul de procedură civilă de la 1865, incident în cauză prin efectul art. 3 alin.

1 din Legea nr. 76/2012, text procedural pe care instanța de fond și-a fundamentat teza admisibilității cererii de restituire direct în justiție fără a se urma procedura prealabilă grefată pe art. 205 și urm. din Codul de procedură fiscală, această decizie în recurs în interesul legii nu are tangență cu litigiul de față.

Și este așa, deoarece Decizia nr. 24/2011 a ÎCCJ pronunțată în recurs în interesul legii are ca sferă de aplicare doar raporturile juridice în legătură cu restituirea taxei pe poluare.

Așa cum rezultă din dispozitivul acestei decizii, completul competent să judece recursul în interesul legii din cadrul ÎCCJ a decis în urma admiterii recursurilor în interesul legii formulate de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Colegiul de conducere al Curții de Apel Iași și Colegiul de conducere al Curții de Apel Cluj și s-a stabilit, între altele, că procedura de contestare prevăzută la art. 7 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008, aprobată prin Legea nr. 140/2011, raportat la art. 205-218 din Codul de procedură fiscală, nu se aplică în cazul cererilor de restituire a taxei de poluare întemeiate pe dispozițiile art. 117 alin. (1) lit. d) din același cod.

Prin urmare, excluderea aplicării procedurii prevăzute de art. 205-218 din Codul de procedură civilă s-a făcut exclusiv în cadrul limitat al procedurii de contestare consacrată de art. 7 din OUG nr. 50/2008.

Astfel fiind, nu există nici un temei legal și procedural pentru a extinde efectele deciziei în recurs în interesul legii peste marginile textului de lege supus interpretării, mai ales că premia unei atari abordări pleacă de la efectele juridice în dreptul intern a unor decizii pronunțate în materia examinată de către jurisdicția de contencios al dreptului Uniunii Europene.

Din această perspectivă, analiza legalității sesizării instanței inclusiv prin prisma parcurgerii procedurii prealabile a contestației prevăzută de art. 205 și urm. din Codul de procedură fiscală precum și a obiectului acțiunii judiciare din perspectiva art. 218 alin. 2 din același cod se impune cu prisosință cu atât mai mult cu cât a fost din nou supusă examinării pe calea criticilor de nelegalitate din recurs.

Curtea constată așadar că în litigiul de față instanța de contencios administrativ nu poate fi investită cu soluționarea directă și nemijlocită a contestației administrative așa cum solicită reclamanta, căci competența de a statua asupra obiectului contestației care este identic cu obiectul acțiunii în contencios administrativ formulat de reclamantă aparține organului administrativ prevăzut la art. 209 C.pr.fisc.

Cu toate acestea, instanța poate fi investită în temeiul art. 1 alin. 1, art. 2 alin. 2 din Legea nr. 554/2004 corelat cu prevederile art. 218 alin. 2 din Codul de procedură fiscală cu o acțiune întemeiată pe refuzul nejustificat al autorității publice de a răspunde contestației formulate în baza art. 205 și urm. C.pr.fisc. sau cu o cerere împotriva deciziei de soluționare a contestației administrative.

În această situație instanța de contencios administrativ are a se pronunța și poate cenzura exclusiv caracterul justificat sau nejustificat al răspunsului autorității publice sau al lipsei răspunsului ori al rezolvării contestației în termenul defipt de lege sau să se pronunțe asupra legalității și temeiniciei actului administrativ ce emană de la organul de soluționare a contestației.

În fine, Curtea are în vedere că în practica secției de profil a ÎCCJ s-a reținut în mod constant și unitar că procedura de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale, reglementate de art. 205-218 C.pr.fisc. este o procedura administrativa prealabilă, iar nu

o jurisdicție specială în sensul art. 21 alin. 4 din Constituție și art. 6 alin. 1 din Legea nr. 554/2004. (A se vedea spre pildă, soluția de principiu adoptată de Plenul judecătorilor Secției de Contencios Administrativ și fiscal a ÎCCJ la 12 februarie 2007 precum și decizia nr. 106 din 17 ianuarie 2006 a ÎCCJ, precum și Decizia nr. 409/2004 a Curții Constituționale).

Tot astfel, Înalta Curte a decis că în măsura în care se contestă un act administrativ fiscal, devin incidente dispozițiile menționate anterior din Codul de procedură fiscală, fiind astfel obligatorie de urmat procedura contestației pe cale administrativă reglementată de Titlul IX din OG nr. 92/2003, republicată, întrucât poate fi contestată pe calea acțiunii în contencios administrativ și fiscal numai decizia emisă de organul competent în soluționarea contestației împotriva actului administrativ fiscal (A se vedea în acest sens, decizia nr. 1363 din 6 martie 2007 și decizia nr. 1653 din 20 martie 2007).

Față de cele ce precedă, se constată că motivul de recurs axat pe excepția de inadmisibilitate invocată de pârâta recurentă DGFP a jud. Bistrița-Năsăud este întemeiat, instanța interpretând greșit dispozițiile legale pertinente incidente în materia analizată astfel că în consens cu prevederile art. 20 alin. 3 din Legea nr. 554/2004 și art. 304 pct. 9 rap. la art. 47, 48 și 312 C.pr.civ. de la 1865, se va admite recursurile se va modifica sentința atacată și, în consecință, conform art. 137 alin. 1 rap. la art. 109 alin. 2 C.pr.civ. corelate cu art.7 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 rap. la art. 218 alin. 2 C.pr.fisc. se va respinge acțiunea ca inadmisibilă.

Ținând seama că recursurile au fost examinate pe excepția antamată restul motivelor de recurs nu vor mai fi analizate, examinarea acestora apărând a fi de prisos.

Sursa: site-ul Curții de Apel Cluj