

## Î N C H E I E R E

Ședința publică din data de 22 Ianuarie 2016

Instanța constituită din:

PREȘEDINTE (...)

Judecător (...)

Judecător (...)

Grefier (...)

Pe rol soluționarea recursului declarat de reclamanta SC. (...) SRL REBRIȘOARA împotriva sentinței civile nr. 395 din 03.03.2015 pronunțată de Tribunalul Bistrița-Năsăud, în dosarul nr. (...) în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA REGIONALĂ GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ PENTRU DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BISTRIȚA-NĂSĂUD, având ca obiect - contestație act administrativ fiscal - Anularea Deciziei nr. 5/26.01.2012 de soluționare a contestației împotriva deciziei de impunere (...)21.08.2006 și a RIF din 18.08.2006.

Mersul dezbaterilor, susținerile și concluziile părților cu privire la cererea de sesizare a CJUE au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 20.01.2016, încheiere ce face parte integrantă din prezenta hotărâre.

## C U R T E A :

Asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, urmare a examinării actelor și lucrărilor cauzei, reține următoarele:

### 1. Circumstanțele cauzei. Cadrul procesual. Situația de fapt.

Curtea a fost sesizată în ultimă instanță cu un recurs declarat împotriva sentinței civile nr. 395 din 03.03.2015 pronunțată de Tribunalul Bistrița-Năsăud, în dosarul nr. (...).

Judecătorul fondului a avut în vedere că în sarcina reclamantei au fost stabilite obligații fiscale de plată suplimentare reprezentând 78.459 lei impozit pe profit; 46.423 lei accesorii aferente impozitului pe profit; 262.295 lei taxă pe valoare adăugată și 131.110 lei accesorii aferente TVA.

Inspekția fiscală a vizat perioada 01.01.2004 – 30.06.2006, în ce privește impozitul pe profit și, respectiv 01.03.2004 – 31.08.2005, în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată.

Menționatul raport a evidențiat faptul că reclamanta a desfășurat activitate de transport rutier de persoane, intern și internațional, precum și activități specifice agențiilor de turism și că, analizându-se documentele deținute de societatea controlată, precum și cele întocmite de aceasta în vederea justificării deductibilității unor cheltuieli la calculul profitului impozabil ori a scutirii de taxa pe valoare adăugată a activităților desfășurate, s-au stabilit încălcări ale legislației în materie, cu influențe directe asupra obligațiilor bugetare constând în impozit pe profit și T.V.A.

Referitor la impozitul pe profit, a fost analizat contractul de închiriere nr. 125/01.12.2003 încheiat între S.C. (...) S.R.L., în calitate de locatar și S.C. (...) S.R.L., în calitate de locator, precum și actele adiționale care l-au completat și/sau modificat, reținându-se că obiectul contractului era închirierea de către S.C. (...) S.R.L. a autocarului marca Mercedes cu numărul de înmatriculare (...), proprietatea S.C. (...) S.R.L., valoarea lunară a chiriei fiind stabilită la suma de 400 lei (4.000.000 lei vechi). S-a mai convenit suportarea cheltuielilor privind motorina, taxele de autostradă și alte cheltuieli care se fac pentru o călătorie dus-întors România-Spania de către reclamanta S.C. (...) S.R.L. (act adițional din

15.12.2003), prețul pentru o călătorie dus-întors, pe ruta România-Spania fiind de 11.500 lei (115.000.000 lei vechi), iar plata conducătorului auto cădea în sarcina S.C. (...) S.R.L. (conform actului adițional din 05.01.2004).

În acest context, organele de control au constatat că reclamanta, în respectarea clauzelor contractuale mai sus arătate, a înregistrat în evidențele contabile și fiscale ale anului 2004 cheltuieli cu diurna șoferului, combustibilul, taxele de autostradă, piesele, precum și alte cheltuieli aferente autocarului închiriat în sumă totală de 313.838 lei (3.138.376.668 lei vechi (Anexa nr. 6 la R.I.F.)), însă aceasta nu era îndreptățită să deducă asemenea cheltuieli, avându-se în vedere că ele, de drept, ar fi fost recunoscute ca deductibile la locatar (art. 21 alin.1 Cod fiscal, coroborate cu cele ale art. 6 din O.M.L.P.T.L. nr. 1843/2001), situație în care s-a produs diminuarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu aceste cheltuieli, reclamanta producând bugetului de stat un prejudiciu în quantum de 78.459 lei (313.838 x 25%) reprezentând impozit pe profit.

Autoritatea fiscală și-a întemeiat soluția de impunere a obligațiilor fiscale suplimentare și pe aspectele reținute prin Rezoluția procurorului șef-secție urmărire penală a Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud din 03.01.2011 (f.166-173, dosar nr. (...)), menținută prin Sentința penală nr. 46/F/2011 a Tribunalului Bistrița-Năsăud în dosarul nr. 1119/ 112/2011 (f.144-150, dosar nr.(...)).

Același organ fiscal a susținut, în privința apărărilor formulate în raport de soluția adoptată în dosarul penal nr. (...)/2004, că, în plan fiscal, expertiza administrată în faza de urmărire penală nu reprezintă decât un mijloc de probă ca oricare altul, în baza căruia s-a stabilit prejudiciul material în penal, aceasta cu atât mai mult cu cât a fost realizată de un expert contabil și nu de către un expert fiscal. Totodată, s-a apreciat că în mod forțat expertul contabil a nuanțat relația dintre SC (...). SRL și SC (...) SRL, tratând-o ca fiind una de asociere în participațiune, interpretând denaturat clauzele contractuale.

Apărările reclamantei întemeiate pe concluziile expertizei întocmită în dosarul nr. (...)/2004 au fost înlăturate de către instanța fondului cu următoarele argumente:

„Chiar dacă reclamanta a înțeles să se prevaleze de prevederile art. 214 alin. 4 C.pr.fiscală, instanța reține că *doar* „hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă”, fiind real că, potrivit prevederilor pct. 10.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea art. 183 (actualul art. 214), „la soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport de motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care acestea se regăsesc la dosarul cauzei”. Însă, *sentința penală nr. 46/F/20.04.2011 a Tribunalului Bistrița-Năsăud* (f.136 -142 dosarul curții de apel) *nu a soluționat latura civilă*, câtă vreme s-a respins plângerea formulată de unul dintre cei doi învinuiți împotriva Ordonanței din data de 3.01.2011 emisă de procuror în dosarul nr. (...)/2004 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud, condiții în care prejudiciul reținut în acest dosar nu este relevant în speța dedusă judecătii”.

De asemenea, în același context, prima instanță a mai arătat:

„Apoi, se impune a se mai sublinia că expertul contabil care a întocmit lucrarea în dosarul nr. (...)/2004 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud a analizat prejudiciul doar în ceea ce privește relația comercială dintre SC (...) SRL și SC (...) SRL (f.53-74, 75 -76, 77-80, dosar nr. 1087/33/2012), nu după cum eronat a menționat expertul desemnat a efectua expertiza fiscală în prezentul dosar, expert care, în mod curios, pentru argumente care nu au legătură cu obiectivele stabilite clar de instanță, mai ales cele de la punctul 2 (f.38 dosar) a ajuns la aceeași concluzie cu expertul contabil, deși analiza ce i s-a cerut a vizat toate relațiile contractuale ale reclamantei cu impact atât asupra impozitului pe profit, dar și a TVA, plus accesoriile aferente (f.71-95).

Curtea reține că reclamanta susține că în mod nejustificat atât autoritatea fiscală cât și prima instanță au înlăturat apărările acesteia întemeiate pe Ordonanța din 03.01.2011 emisă în dosarul penal nr. (...)/2004 prin care, referitor la prejudiciu, s-a stabilit: *”În privința T.V.A. pentru veniturile din activitatea de transport și serviciile legate de transportul internațional de persoane, acesta nu se datorează întrucât activitatea respectivă este scutită de T.V.A. Paguba cauzată e în sumă totală de 19.541 lei.”*

Apreciază reclamanta că cele reținute în dosarul penal, referitoare la inexistența unui prejudiciu, întrucât operațiunile în cauză erau scutite de plata T.V.A., se impun și în fața autorităților fiscale, concluzia acestora trebuind a fi identică.

### 2. Situația de drept:

Curtea reține că problema de drept supusă analizei în fața instanței de contencios-administrativ este cea referitoare la legalitatea actelor administrativ-fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare de plată, în condițiile în care în fața organului penal, în procesul penal, s-a reținut inexistența prejudiciului, fiind pronunțată în baza acestui temei, soluția întemeiată pe dispozițiile art. 10 din Legea nr. 241/2005 rap. la art. 10 lit. i<sup>1</sup> C.pr.penală, prejudiciul final stabilit, într-o sumă mult mai mică decât cea inițială, fiind integral acoperit.

Din perspectivă legală, soluția primei instanței cu privire la acest aspect s-a întemeiat pe dispozițiile art. 214 alin. 4 C.pr.fiscală și pct. 10.8 din Instrucțiunile privind aplicarea art. 183 (actualul art. 214 C.pr.fiscală), fiind justificată prin faptul că prin sentința penală nr. 46/F/20.04.2011 nu a fost soluționată latura civilă a cauzei penale.

De asemenea, fiind invocată încălcarea principiilor dreptului european, cel al cooperării loiale și al securității juridice, se impune a fi lămurite, pentru justa soluționarea a cauzei, și aspectele referitoare la posibilitatea reținerii încălcării unui principiu specific dreptului Uniunii, în condițiile în care obligațiile suplimentare de plată corespund unei perioade anterioare aderării României la Uniunea Europeană, precum și cel referitor la imposibilitatea suplimentării criticilor de nelegalitate ale actelor fiscale contestate, direct în fața instanței de judecată, aspect care, dacă ar fi apreciat ca nefiind posibil, ar echivala cu o încălcare a principiului cooperării loiale.

### 3. Întrebările preliminare:

Deliberând asupra solicitării de sesizare a C.J.U.E. formulată de parte și întemeiată pe art. 267 alin. 2 și 3 T.F.U.E., Curtea reține că pentru justa soluționare a cauzei se impune sesizarea C.J.U.E. cu întrebările preliminare ce vor fi expuse.

Astfel, având în vedere că în speța dedusă judecății s-au pus în discuție și aspecte procedurale de soluționare și nu doar de fond, de lămurirea cărora depinde existența, pe fond, a obligației de plată, Curtea reține că se impune sesizarea C.J.U.E. cu următoarele întrebări:

- 1) Într-o situație ca cea din litigiul principal, în care actul administrativ contestat este emis anterior aderării, dar contestația împotriva acestuia a fost soluționată printr-o decizie a unei autorități fiscale ulterior aderării, principiul cooperării loiale presupune ca interpretarea legii naționale să fie făcută din perspectiva directivei europene incidente în materia T.V.A.?
- 2) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice trebuie interpretat în sensul că se opune practicii autorităților fiscale prin care se ajunge la concluzii diferite, în baza aceleiași stări de fapt, de concluziile organelor de urmărire penală privitoare la scutirea de T.V.A. a serviciilor legate direct de transportul internațional de persoane?
- 3) Principiul cooperării loiale trebuie interpretat în sensul că se opune unor norme interne prin care se stabilește ca, în ipoteza neinvocării temeiurilor de drept european în cuprinsul unei contestații administrative, acestea nu mai pot fi invocate înaintea instanței de judecată?

### 4. Dispoziții legale relevante:

A. Dispozițiile din dreptul național aplicabile în cauză:

- **art. 214 alin. 4 C.pr.fiscală:** „Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

- **art. 218 alin. 2 C.pr.fiscală:** „Deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă”.

- **art. 206 alin. 1 C.pr.fiscală:** „Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii”.

- **art. 211 alin. 3 C.pr.fiscală:** „Considerentele cuprind motivele de fapt și de drept care au format convingerea organului de soluționare competent în emiterea deciziei”.

- **art. 213 alin. 1 C.pr.fiscală:** „În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

B. Dreptul Uniunii Europene:

- art. 4 din T.F.U.E.

În consecință, față de cele menționate, în temeiul art. 267 din TFUE se va admite cererea formulată de reclamanta S.C. (...) S.R.L. REBRIȘOARA și se va dispune sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În temeiul art. 412 al.1 pct. 7 c.pr.civ. se va suspenda judecarea prezentului recurs până la soluționarea de către C.J.U.E. a sesizării.

PENTRU ACESTE MOTIVE,  
ÎN NUMELE LEGII  
D I S P U N E :

Admite cererea formulată de reclamanta S.C. (...) S.R.L. REBRIȘOARA și în consecință:

În temeiul disp. art. 276 din TFUE, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

1. Într-o situație ca cea din litigiul principal, în care actul administrativ contestat este emis anterior aderării, dar contestația împotriva acestuia a fost soluționată printr-o decizie a unei autorități fiscale ulterior aderării, principiul cooperării loiale presupune ca interpretarea legii naționale să fie făcută din perspectiva directivei europene incidente în materia T.V.A.?
2. Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice trebuie interpretat în sensul că se opune practicii autorităților fiscale prin care se ajunge la concluzii diferite, în baza aceleiași stări de fapt, de concluziile organelor de urmărire penală privitoare la scutirea de T.V.A. a serviciilor legate direct de transportul internațional de persoane?
3. Principiul cooperării loiale trebuie interpretat în sensul că se opune unor norme interne prin care se stabilește ca, în ipoteza neinvocării temeiurilor de drept european în cuprinsul unei contestații administrative, acestea nu mai pot fi invocate înaintea instanței de judecată?

Suspendă judecarea prezentului recurs până la soluționarea de către C.J.U.E. a sesizării.

Pronunțată în ședința publică din 22 ianuarie 2016.

PREȘEDINTE,  
(...)

JUDECĂTOR,  
(...)

JUDECĂTOR,  
(...)

GREFIER,  
(...)

Red. (...)/18.02.2016.  
Dact. (...)/5 ex.