

ROMANIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.4349

Dosar nr.6383/2/2010

Ședința publică de la 27 septembrie 2011

Președinte:	Florentina Preda Popescu	- judecător
	Dana Iarina Vartires	- judecător
	Ionel Barbă	- judecător
	Felicia Cheșculescu	- Magistrat asistent

S-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală împotriva sentinței civile nr. 4367 din 8 noiembrie 2010 a Curții de Apel București - secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat recurenta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală, prin consilierul juridic Tincuța Covrig și intimatul-reclamant Negru Mihail, asistat de avocatul Simona Neagu.

Procedura completă.

După prezentarea referatului cauzei de către magistratul-asistent, apărătorul intimatului-reclamant depune la dosar un set de înscrisuri și nota de calcul a cauțiunii, pentru a dovedi că aceasta a fost corect stabilită de către prima instanță, contracarând astfel afirmațiile recurente din cererea de recurs.

Înalta Curte, încuviințează în temeiul dispozițiilor administrarea probei cu înscrisuri solicitată de intimatul-reclamant constată cauza în stare de judecată și acordă părților cuvântul pentru a pune concluzii asupra cererii de recurs.

Consilierul juridic al recurente-pârâte Agenția Națională de Administrare Fiscală solicită admiterea recursului, modificarea

sentinței atacate și, în urma rejudecării, respingerea cererii de suspendare ca neîntemeiată. Susține, în primul rând, că nu s-a plătit cauțiunea în cuantumul legal, iar pe fondul cererii arată că nu sunt îndeplinite condițiile art. 14 din Legea nr. 554/2004, pentru motivele expuse pe larg în cererea de recurs.

Apărătorul intimatului-reclamant Negru Mihail, solicită respingerea recursului ca nefondat.

În ceea ce privește cuantumul cauțiunii, susține că acesta a fost lăsat de legiuitor la aprecierea instanței și oricum a fost stabilit și calculat la pragul de 5% din suma contestată, fiind achitat integral.

S-a mai arătat că în ceea ce privește condiția existenței „cazului bine justificat”, aceasta este cu prisosință îndeplinită și numai prin prisma faptului că, deși contestația administrativă a fost depusă la A.N.A.F. la data de 15.07.2010 nici până în acest moment nu a fost soluționată, iar dacă s-ar pune în executare actul administrativ - fiscal atacat, s-ar încălca practic dreptul la accesul liber la justiție.

Se mai arată că această condiție este realizată și din perspectiva ambiguității cadrului legislativ fiscal în perioada supusă controlului, având în vedere că până la data de 01.01.2010, Codul fiscal nu a reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice, care înstrăinează imobile proprietate personală de a plăti T.V.A. aferent acestor operațiuni. În acest sens afirmă că, în cursul inspecției fiscale Direcția de legislație în domeniu T.V.A. a emis două adrese, prin care a arătat, într-o manieră incertă, modul de determinare a bazei impozabile, astfel încât se naște întrebarea cum s-a impus sarcina fiscală în condițiile în care autoritatea nu știe să calculeze baza impozabilă.

În ceea ce privește existența unei „pagube iminente”, arată că și această cerință este îndeplinită, în condițiile în care autoritatea a emis decizie de instituire a măsurilor asigurătorii constând în înființarea sechestrului asigurător asupra unui imobil și poprire asiguratorie asupra disponibilităților bănești din conturile intimatului, aflată la fila 65 din dosarul de fond.

În sprijinul susținerilor orale depune o decizie a înaltei Curți de Casație și Justiție - secția contencios administrativ și fiscal, pronunțată într-o speță similară materie.

CURTEA

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. 4367/8.11.2010 pronunțată în dosarul nr. 6383/2/2010, Curtea de Apel București, Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, a admis cererea formulată de reclamantul Negru Mihail, în contradictoriu cu pârâta ANAF București și a suspendat executarea Deciziei de impunere nr. 865315/18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 865311/18.06.2010, până la pronunțarea instanței de fond asupra acțiunii, având ca obiect anularea actelor administrative contestate.

Pentru a pronunța această hotărâre, prima instanță a reținut următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel București, SCAF. sub nr. 6383/2/2010 la data de 15.07.2010 reclamantul Negru Mihail a chemat în judecată pe pârâtul Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală solicitând instanței ca prin hotărârea ce se va pronunța în temeiul în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ să se dispună:

- suspendarea executării Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 865315/18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 865311/18.06.2010 până la pronunțarea instanței de fond în cadrul acțiunii în anulare având ca obiect actele administrative menționate anterior.

Din analiza prevederilor art. 14 din Legea nr. 554/2004, rezultă că suspendarea executării actelor administrative este posibilă dacă sunt întrunite următoarele condiții cumulative: dacă se dovedește existența cazului bine justificat, în sensul art. 2 lit. t) din Legea contenciosului administrativ; dacă există iminența producerii unei pagube, astfel cum este definită în art. 2 lit. s) din același act normativ; precum și dacă actele administrative a căror

suspendare se solicită au fost contestate potrivit art. 7 din Legea nr. 554/2004.

În conformitate cu art. 215 alin. (2) OG nr. 92/2003, în cauzele fiscale, este necesară achitarea unei cauțiuni de până la 20% din cuantumul sumei contestate.

În speță, reclamantul a făcut dovada achitării unei cauțiuni de 5%, conform dispoziției instanței de judecată, precum și dovada formulării plângerii prealabile, în baza art. 7 din Legea nr. 554/2004.

În lumina considerațiilor de ordin teoretic și procedural care rezultă din analiza prevederilor art. 14 din Legea 554/2004 curtea reține , prin raportare la motivele de fapt și de drept expuse în cuprinsul cererii introductive că reclamantul a produs dovezi din care rezultă îndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute de art. 14 din Legea 554/2004 necesare pentru a se dispune suspendarea executării actului administrativ.

Astfel , în analiza aparenței de nelegalitate a Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 865315/18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 865311/18.06.2010 curtea a reținut că până la data de 01.01.2010, Codul fiscal român nu a reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile proprietate personală de a plăti TVA-ul aferent acestor operațiuni.

Abia dispozițiile art.127¹ din Codul fiscal intrat în vigoare la 1 ianuarie 2010 a adus expres o asemenea obligație.

În perioada 1 ianuarie 2005 - 1 ianuarie 2010 Codul fiscal și Normele metodologice referitoare la tranzacțiile purtătoare de TVA în materia tranzacțiilor imobiliare au mai suferit două modificări legislative, respectiv la 1 ianuarie 2007 și 1 ianuarie 20...

Normele de aplicare ale art. 127 din Codul Fiscal în vigoare până la data de 1 ianuarie 2007 precizau expres faptul că nu are caracter de continuitate obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală.

În data de 23.01.2008, prin adresa oficială nr. 635887, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală legislație și

proceduri fiscale a comunicat Uniunii Naționale a Notarilor Publici din România faptul ca „începând cu data de 1 ianuarie 2008, persoanele fizice care acționând de o manieră independentă, înstrăinează construcții noi, părți ale acestora sau terenuri construibile, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate ce depășesc plafonul anual de 35.000 de euro (..) sunt obligate să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent și să achite taxa pe valoarea adăugată pentru aceste înstrăinări." Per a contrario, anterior acestei date, nu exista obligația persoanelor fizice de înregistrare în scopuri de TVA.

În cursul inspecției fiscale, Direcția de legislație în domeniu TVA a emis două adrese în atenția Direcției Generale de Coordonare a Inspecției fiscale prin care a arătat, într-o manieră incertă, modul de determinare a bazei impozabile pentru tranzacțiile imobiliare derulate de persoane fizice. Astfel, prin adresa nr. 430669/31.03.2010, s-a arătat că baza de impozitare a TVA-ului se determină, în cazul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice prin aplicarea procedurii sutei mărite în situația în care beneficiarii sunt persoane fizice care, în acord cu vânzătorii convin să achite prețul tranzacției, iar acesta este final.

Prin adresa nr. 430909/03.05.2010, Direcția de legislație în domeniu TVA a învederat că potrivit modificărilor aduse Codului Fiscal începând cu data de 01.10.2010, persoanele fizice care au fost deja supuse controlului inițiat de autoritățile fiscale pot emite facturi de corecție (în privința TVA) către beneficiari.

O astfel de abordare demonstrează fără echivoc, ca dispozițiile legale erau cel puțin susceptibile de două interpretări, încălcând astfel principiul certitudinii impunerii, conform căruia legiuitorului - atunci când elaborează norma fiscală și autoritatea - atunci când aplică norma pentru determinarea sarcinii fiscale le revine sarcina să nu ajungă la interpretări arbitrare și să stabilească în mod precis termenele, modalitatea și sumele de plată pentru fiecare plătitor pentru ca aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

Or, în situația în care autoritățile stabilesc impozite și aplică sancțiuni în mod arbitrar sub unicul pretext că acesta ar fi ordinul la nivel național, în mod cert nu există concordanță cu principiul

anterior menționat, coroborat cu principiul statului de drept și al egalității în fața legii.

Din faptul că însăși autoritatea competentă are o viziune incoerentă și inconsecventă asupra acestor aspecte de ordin fiscal, rezultă fără echivoc aparența de nelegalitate a deciziilor de impunere emise de aceasta în sarcina persoanelor fizice care au efectuat astfel de operațiuni anterior anului 2008.

Or, în dreptul fiscal funcționează principiul de interpretare in dubio contra fiscum, conform căruia prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale. Inspecțiile fiscale inițiate de ANAF la persoane fizice în cursul anilor 2009-2010 sunt rezultatul unei acțiuni concertate a autorității, la nivel național, dispusă de organul central - Direcția Generală de Coordonare Inspecție fiscală în baza Notei privind organizarea și desfășurarea acțiunii de impunere a persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare.

Dacă persoanele fizice ar fi datorat TVA pentru acest gen de tranzacții anterior anului 2008, astfel de acțiuni de verificare ar fi trebuit să existe și anterior anului 2009. Autoritatea fiscală recunoaște că anterior anului 2008 nici o persoană fizică din România nu s-a înregistrat ca plătitor TVA pentru tranzacții imobiliare.

Condiția sesizării autorității publice care a emis Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală este îndeplinită în speța dedusă judecării.

Astfel, reclamantul a formulat la data de 15.07.2010 contestație administrativă împotriva Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală emise de Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală.

Condiția cazului bine justificat este îndeplinită prin raportare în primul rând la cadrul legal aplicabil în materia Taxei pe Valoare Adăugată care încalcă principiul certitudinii impunerii.

Aparența de nelegalitatea a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală Procesului-verbal nr. 4309 din data de 11.12.2009 transpare prin prisma obligării reclamantului la plata TVA aferent tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2008, iar prin aceste acte administrative

autoritatea administrativă a reținut că încheierea contractelor de vânzare-cumpărare de către reclamant reprezintă activitate economică. Vânzarea de bunuri imobile ar putea fi interpretată ca faptă de comerț și deci ar putea intra în sfera de înțeles a noțiunii de activitate economică numai în situația în care aceasta ar fi efectuată de către comercianți iar bunul imobil ar face parte din patrimoniul comercial de afecțiune, deci nu și în situația în care vânzarea poartă asupra locuințelor proprietate personală și este efectuată de persoane fizice.

Or, reclamantul a efectuat tranzacțiile supuse controlului în calitate de persoană fizică și nu de comerciant/persoană impozabilă, acesta neîndeplinind acte de comerț dintre cele reglementate de art. 3 Cod Comercial pentru care există obligația de plată a TVA-ului.

Totodată, având în vedere perioada supusă inspecției fiscale, succesiunea modificărilor art. 127 din Codul fiscal prin introducerea alin. 2 ind. 1 doar începând cu 1.01.2010, divergențele cu privire la momentul în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile, instanța, examinând sumar actele dosarului, fără a fi posibilă antamarea fondului în această etapă a procedurii instanța a apreciat că este îndeplinită condiția cazului bine justificat, din împrejurările cauzei rezultând indicii aparente de răsturnare a prezumției de legalitate a actului fiscal.

Aparența de nelegalitate a Raportului fiscal și a Deciziei de impunere rezultă nelegale și dintr-o altă perspectivă.

Acceptând că ar fi existat o obligație de înregistrare și de colectare a TVA, în privința Raportului de inspecție fiscală și Decizia de impunere transpare o aparență de nelegalitate și prin prisma faptului că autoritatea administrativă nu a avut în vedere la calculul sumei datorate adăugarea TVA a prețului înscris în tranzacție.

În măsura în care, chiar autoritatea recunoaște că interpretarea s-ar putea face și prin calcularea TVA din prețului efectiv încasat, cu consecința diminuirii semnificative a datoriei fiscale, este evident că actul administrativ se impune a fi suspendat până la verificarea legalității lui de către instanța de judecată.

În plus, autoritatea nu a acordat reclamantului dreptul de a de a deduce TVA-ul aferentă achizițiilor efectuate în perioada supusă controlului, ceea ce a făcut ca penalitățile și majorările de întârziere să se aplice la o bază impozabilă mărită artificial.

Prin Certificatul de atestare fiscală eliberat de Administrația Finanțelor Publice a Sectorului 2 București în data de 20.09.2010, se arată că reclamantul a înregistrat pentru deducere un decont în valoare de 3.049.178 RON, care ar fi determinat o reducere a bazei impozabile la jumătate.

Autoritatea a stabilit în sarcina reclamantului, prin Raportul de inspecție fiscală și prin Decizia de impunere obligația de plată a sumei de 5.912.217 RON cu titlu de majorări de întârziere.

Majorările de întârziere, ce constituie o sancțiune pentru neexecutarea la termen a unei obligații legale, pot fi aplicate numai în măsura în care obligația legală clară nu a fost îndeplinită sau a fost îndeplinită cu întârziere. Or, creanța fiscală pretinsă de către autorități rezultă dintr-o obligație legală neclară, ce încalcă principiul certitudinii impunerii recunoscut de art.3 din Codul fiscal, împrejurare față de care nu se poate reține în sarcina contribuabilului o culpă de natură a justifica aplicarea majorărilor de întârziere.

În analiza cazului bine justificat curtea a avut în vedere și faptul că procedura administrativă nu a fost finalizată, iar executarea înainte de definitivarea acestei proceduri și mai înainte ca justiția să se pronunțe asupra legalității creanței constatate prin actul fiscal reprezintă un motiv întemeiat de suspendare a executării acestui act administrativ.

În acest sens sunt și prevederile Recomandării Comitetului de Miniștri ai Consiliului Europei anterior amintită, recomandare prin care se solicită autorității jurisdicționale competente ca, atunci când executarea unei decizii administrative este de natură să provoace daune grave, dificil de reparat, persoanelor particulare cointeresate de această decizie, să ia măsuri de protecție provizorii corespunzătoare. În limitele competenței sale și fără ca, astfel, să influențeze în vreun fel soluția asupra fondului, cu atât mai mult cu cât există un argument juridic aparent valabil în raport cu elementele de legalitate ale actului administrativ contestat.

În prezenta cauză, îndeplinirea condiției prevăzute de dispozițiile art. 14 din Legea nr. 554/2004 pentru suspendarea executării actului administrativ, condiție referitoare la prejudiciu și la iminența producerii acestuia, rezultă din posibilitatea punerii în executare a Deciziei de impunere - titlu executoriu de către Autoritate, în orice moment după împlinirea datei scadente.

Prin valoarea semnificativa a datoriei fiscale pretins datorate, si prin specificul executării silite - ce vizează patrimoniul personal - este indubitabil ca exista o paguba iminenta.

Obligarea reclamantului la plata sumei de 11.800.221 RON reprezentând TVA pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2008, în valoare de 5.888.004 RON și majorări pentru perioada 25.04.2006 - 10.06.2010, în valoare de 5.912.217 RON este de natură să ducă la afectarea gravă a situației economice a reclamantului.

Prin opoziție, suspendarea actului administrativ nu produce nici o paguba autorității, având în vedere că în data de 15.01.2010, autoritatea a emis Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii constând în înființarea sechestrului asigurător asupra imobilului situat în str. Nuferilor nr. 60-64, sector 1, București și poprire asiguratorie asupra disponibilităților bănești din conturile reclamantului, imobilul sechestrat acoperind creanța pretinsa de autoritate.

Înscrisurile dosarului și ansamblul circumstanțelor speței atestă, totodată, și îndeplinirea condiției privind iminența pagubei, raportat la cuantumul sumei în discuție și efectele începerii executării silite asupra patrimoniului reclamantului pentru a se evita desfășurarea unor proceduri judiciare ulterioare pentru a se obține eventual, în caz de admitere a acțiunii de fond, întoarcerea executării silite.

Pentru aceste motive instanța a admis cererea și a dispus suspendarea executării Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 865315/18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 865311/18.06.2010 până la pronunțarea instanței de fond în cadrul acțiunii în anulare având ca obiect actele administrative menționate anterior.

Împotriva acestei hotărâri a formulat recurs pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală arătând, în esență, următoarele:

Hotărârea primei instanțe s-a dat cu aplicarea greșită a legii, în cauză fiind incidente prevederile art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă. Astfel, în ceea ce privește cauțiunea prevăzută de art. 215 alin. (2) din OG nr. 92/2003, greșit s-a reținut că această condiție este îndeplinită, având în vedere că intimatul nu a achitat 5% din valoarea contestată, așa cum a stabilit inițial completul de judecată. Suma achitată cu acest titlu, de intimat, a fost de 437.552 lei, în loc de 590.011,05 lei, în raport de 11.800.221 lei, suma contestată prin acțiune.

Referitor la cazul bine justificat, instanța a reținut că până la data de 01.01.2010, în Codul fiscal nu era reglementată obligația persoanelor fizice de a plăti TVA, ceea ce echivalează cu pronunțarea asupra fondului cauzei, tranșând în mod evident cauza, în sensul că intimatul nu datorează TVA. Totodată, având în vedere motivarea instanței, în raport de prevederile art. 127 alin. (2) Cod fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel că este cât se poate de evident că textul de lege menționat reglementează în mod clar situațiile în care o persoană fizică intră sau nu sub incidența acestui articol. Se consideră că nu realizează o activitate economică în sfera de aplicare TVA, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personal sau a altor bunuri care au fost folosite de acestea pentru scopurile personale. În această categorie intră construcțiile și terenul aferent care au fost utilizate cu scopul de locuință a proprietarului, precum și bunurile moștenite legal sau dobândite ca urmare a unei măsuri reparatorii de reconstituire a dreptului de proprietate. Este evident că intimatul nu se încadrează în nici una dintre situațiile de mai sus, având în vedere că imobilele vândute au fost construite de la bun început cu scopul de a fi vândute, astfel că nu este nici o îndoială că acesta a realizat o activitate economică din exploatarea de bunuri corporale sau necorporale, activitatea fiind desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În ceea ce privește afirmația instanței de fond cu privire la incoerența organelor fiscale, aceasta este greșită și se datorează interpretării eronate a prevederilor art. 127 Cod fiscal.

De asemenea, s-a reținut eronat că baza de impozitare ar fi fost mai mică în condițiile în care organele fiscale ar fi ținut cont de dreptul de deducere TVA, în primul rând pentru că acest aspect al deducerii nu putea fi avut în vedere la momentul efectuării controlului fiscal.

Aspectele reținute de către instanța de fond potrivit cărora majorările de întârziere nu sunt datorate întrucât nu este culpa intimatului pentru neplata în termenul legal al TVA pentru fiecare tranzacție în parte, se datorează unei greșite aplicări a textelor legale incidente.

Intimatul nu a făcut dovada existenței unor motive bine justificate care să creeze o îndoială puternică asupra legalității actului administrativ. Existența cazului bine justificat nu se prezumă, ci trebuie dovedită de persoana vătămată, care este obligată să propună și să administreze dovezi concludente din care să rezulte existența cumulativă a condițiilor prevăzute de lege pentru a se dispune suspendarea executării actelor administrative.

Deși instanța a reținut că este îndeplinită condiția privitoare la prevenirea unei pagube iminente, aceasta nu arată care este paguba iminentă care se pretinde că i s-ar produce intimatului, nefiind făcută nici o dovadă în acest sens.

Hotărârea primei instanțe nu cuprinde motivele pe care se sprijină și cuprinde motive contradictorii, fiind incidente prevederile art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă. Astfel, hotărârea este nemotivată în ceea ce privește paguba iminentă, pe de o parte, iar pe de altă parte, hotărârea conține motive contradictorii, în condițiile în care se reține că impozitarea persoanelor fizice se poate face numai după 01.01.2010, respectiv că impozitarea era posibilă încă din anul 2008.

Examinând sentința prin prisma criticilor formulate, precum și în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este nefondat și urmează a fi respins pentru argumentele ce vor fi expuse în continuare:

În ceea ce privește susținerea recurentei că nu este îndeplinită condiția de admisibilitate referitoare la plata cauțiunii în condițiile

prescrise de art. 215 alin. (2) din OG nr. 92/2003, Înalta Curte reține că aceasta este nefondată. Reclamantul și-a precizat acțiunea arătând că suma contestată est 8.751.043 lei (fila 689 vol.III - fond), astfel că 5% din această sumă este 437.522.15 lei, cât a achitat cu titlu de cauțiune.

Este eronată susținerea recurentei că prima instanță s-a pronunțat asupra fondului cauzei, în sensul că s-a pronunțat că intimatul nu datorează TVA întrucât obligația plății acestei taxe de către persoanele fizice a fost introdusă abia la 01.01.2010. De fapt, judecătorul cauzei a reținut cu totul altceva, respectiv că în Codul fiscal nu a fost reglementată expres obligația la care se referă recurenta, până la adoptarea art. 127¹ din Codul fiscal, ceea ce nici pe departe nu înseamnă pronunțarea pe fond.

Prima instanță a examinat legalitatea actelor fiscale contestate, însă, în limitele impuse de art. 14 din Legea nr. 554/2004, ceea ce a presupus o examinare sumară a conformității actelor infralegislative cu dispozițiile legale din Codul fiscal incidente în speță. Astfel, instanța s-a referit la dispozițiile art. 127 din Codul fiscal și la normele de aplicare ale acestui text legal, observând că anterior modificării legislative mai sus amintite, aceste norme precizau în mod expres că obținerea de venituri din vânzarea locuințelor nu avea caracter de continuitate, că dispozițiile legale amintite erau cel puțin susceptibile de două interpretări, cu atât mai mult cu cât, observa instanța, autoritățile fiscale recunoșteau că anterior anului 2008 acțiuni de tipul controlului efectuat în privința reclamantului nu au avut loc și că nici o persoană fizică nu a plătit TVA din tranzacții imobiliare. Prima instanță a mai observat că, în succesiunea modificărilor art. 127 Cod fiscal, se poate vorbi de o obligație legală neclară în sarcina persoanelor fizice de a plăti taxa pe valoare adăugată, obligație neclară inclusiv cu privire la modul de calcul al TVA, care, în ipoteza care taxa s-ar calcula din prețul efectiv încasat, ar influența cuantumul taxei datorate la bugetul de stat.

Toate acestea au format convingerea primei instanțe, în raport de prevederile art. 2 lit. t) din Legea nr. 554/2004, că în speță se poate vorbi de un caz bine justificat - condiție de admisibilitate a suspendării judiciare a actelor administrative - în sensul că reprezintă acele împrejurări legate de starea de fapt și de

În ceea ce privește afirmația instanței de fond cu privire la incoerența organelor fiscale, aceasta este greșită și se datorează interpretării eronate a prevederilor art. 127 Cod fiscal.

De asemenea, s-a reținut eronat că baza de impozitare ar fi fost mai mică în condițiile în care organele fiscale ar fi ținut cont de dreptul de deducere TVA, în primul rând pentru că acest aspect al deducerii nu putea fi avut în vedere la momentul efectuării controlului fiscal.

Aspectele reținute de către instanța de fond potrivit cărora majorările de întârziere nu sunt datorate întrucât nu este culpa intimatului pentru neplata în termenul legal al TVA pentru fiecare tranzacție în parte, se datorează unei greșite aplicări a textelor legale incidente.

Intimatul nu a făcut dovada existenței unor motive bine justificate care să creeze o îndoială puternică asupra legalității actului administrativ. Existența cazului bine justificat nu se prezumă, ci trebuie dovedită de persoana vătămată, care este obligată să propună și să administreze dovezi concludente din care să rezulte existența cumulativă a condițiilor prevăzute de lege pentru a se dispune suspendarea executării actelor administrative.

Deși instanța a reținut că este îndeplinită condiția privitoare la prevenirea unei pagube iminente, aceasta nu arată care este paguba iminentă care se pretinde că i s-ar produce intimatului, nefiind făcută nici o dovadă în acest sens.

Hotărârea primei instanțe nu cuprinde motivele pe care se sprijină și cuprinde motive contradictorii, fiind incidente prevederile art. 304 pct. 7 Cod procedură civilă. Astfel, hotărârea este nemotivată în ceea ce privește paguba iminentă, pe de o parte, iar pe de altă parte, hotărârea conține motive contradictorii, în condițiile în care se reține că impozitarea persoanelor fizice se poate face numai după 01.01.2010, respectiv că impozitarea era posibilă încă din anul 2008.

Examinând sentința prin prisma criticilor formulate, precum și în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul este nefondat și urmează a fi respins pentru argumentele ce vor fi expuse în continuare:

În ceea ce privește susținerea recurentei că nu este îndeplinită condiția de admisibilitate referitoare la plata cauțiunii în condițiile

prescrise de art. 215 alin. (2) din OG nr. 92/2003, Înalta Curte reține că aceasta este nefondată. Reclamantul și-a precizat acțiunea arătând că suma contestată est 8.751.043 lei (fila 689 vol.III - fond), astfel că 5% din această sumă este 437.522.15 lei, cât a achitat cu titlu de cauțiune.

Este eronată susținerea recurentei că prima instanță s-a pronunțat asupra fondului cauzei, în sensul că s-a pronunțat că intimatul nu datorează TVA întrucât obligația plății acestei taxe de către persoanele fizice a fost introdusă abia la 01.01.2010. De fapt, judecătorul cauzei a reținut cu totul altceva, respectiv că în Codul fiscal nu a fost reglementată expres obligația la care se referă recurenta, până la adoptarea art. 127¹ din Codul fiscal, ceea ce nici pe departe nu înseamnă pronunțarea pe fond.

Prima instanță a examinat legalitatea actelor fiscale contestate, însă, în limitele impuse de art. 14 din Legea nr. 554/2004, ceea ce a presupus o examinare sumară a conformității actelor infralegislative cu dispozițiile legale din Codul fiscal incidente în speță. Astfel, instanța s-a referit la dispozițiile art. 127 din Codul fiscal și la normele de aplicare ale acestui text legal, observând că anterior modificării legislative mai sus amintite, aceste norme precizau în mod expres că obținerea de venituri din vânzarea locuințelor nu avea caracter de continuitate, că dispozițiile legale amintite erau cel puțin susceptibile de două interpretări, cu atât mai mult cu cât, observa instanța, autoritățile fiscale recunoșteau că anterior anului 2008 acțiuni de tipul controlului efectuat în privința reclamantului nu au avut loc și că nici o persoană fizică nu a plătit TVA din tranzacții imobiliare. Prima instanță a mai observat că, în succesiunea modificărilor art. 127 Cod fiscal, se poate vorbi de o obligație legală neclară în sarcina persoanelor fizice de a plăti taxa pe valoare adăugată, obligație neclară inclusiv cu privire la modul de calcul al TVA, care, în ipoteza care taxa s-ar calcula din prețul efectiv încasat, ar influența cuantumul taxei datorate la bugetul de stat.

Toate acestea au format convingerea primei instanțe, în raport de prevederile art. 2 lit. t) din Legea nr. 554/2004, că în speță se poate vorbi de un caz bine justificat - condiție de admisibilitate a suspendării judiciare a actelor administrative - în sensul că reprezintă acele împrejurări legate de starea de fapt și de

drept, care sunt de natură să creeze o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ.

Înalta Curte apreciază că prima instanță, în mod corect, a reținut îndeplinirea condiției prevăzute în art. 2 lit. t) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, fiind furnizate argumente juridice aparent valabile în contestarea legalității actelor administrativ fiscale contestate.

Cât privește argumentele invocate de pârâtă în recurs cu privire la modul de interpretare a prevederilor art. 127 din Codul fiscal, Înalta Curte constată că analiza propusă de recurentă excede limitelor impuse judecătorului investit cu cererea de suspendare a actelor administrative, care trebuie să se limiteze doar la o „pipăire a fondului”, un astfel de examen a prevederii legale mai sus citate, așa cum îl face recurenta, fiind atributul exclusiv al judecătorului care are în competență cererea de anulare a actelor infralegislative.

Eronată este și critica recurentei în sensul că judecătorul fondului ar fi reținut că majorările de întârziere nu ar fi datorate de către intimat. Sub acest aspect, prima instanță a arătat că suspendarea executării actelor administrative se justifică și pentru că în caz de executare a acestora se plătesc majorări de întârziere pentru o obligație legală neclară, iar nu că majorările nu ar fi datorate.

Apoi, prima instanță nu a omis să se pronunțe asupra condiției iminenței producerii unei pagube, cum susține recurenta. Dimpotrivă, prima instanță, raportându-se la art. 2 lit. ș) din Legea nr. 554/2004, care conține definiția legală a sus amintitei condiții, a reținut că și această exigență legală este satisfăcută în condițiile în care, în speță, este vorba de o valoare semnificativă a creanței fiscale, a cărei executare silită ar afecta negativ patrimoniul personal al intimatului. Or, și în această privință, constată Înalta Curte, soluția judecătorului fondului este corectă.

Așa fiind, rezultă că, în mod legal, Curtea de Apel București a admis cererea de suspendare a actelor administrativ fiscale, constatând îndeplinirea condițiilor cumulative din art. 14 alin. (1) din Legea nr. 554/2004, astfel că Înalta Curte, potrivit art. 312 alin. (1) Cod procedură civilă, va respinge ca nefondat recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală împotriva sentinței civile nr. 4367 din 8 noiembrie 2010 a Curții de Apel București - secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 27 septembrie 2011.

JUDECATOR,
F.Preda Popescu



JUDECATOR,
D.I.Vartires



JUDECATOR,
I.Barbă



MAGISTRAT ASISTENT,
F.Cheșculescu



Red.
Tehnored.
4 ex.

I.B.
C.G.