.

**Hot. 12**

**R O M Â N I A**

**CURTEA DE APEL ...**

**SECŢIA ...**

**DOSAR NR. ….** **DECIZIE NR. …**

**Şedinţa****publică din …**

**Curtea compusă din:**

Preşedinte: 1, judecător

Judecător COD A1038

Judecător 2- preşedinte secţie

Grefier 3

S-au luat în examinare, pentru soluţionare, **recursul** formulat de pârâta **DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE P - ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE A**, cu sediul în P1, …, județul A, precum şi recursul incident formulat de intimata-reclamantă **SC X SRL,** cu sediul în P1, …, Judeţul A, **prin lichidator judiciar LJ,** cu sediul în comuna B, satul G, str. …, judeţul A, cu sediul procesual ales la Cabinet Individual de Avocat AV1, situat în P1, str. …, judeţul A, împotriva sentinţei civile nr. **S1**, pronunţată de Tribunalul …., Secţia …, în dosarul nr. **DS1**.

La apelul nominal făcut în şedinţă publică, a răspuns avocatul AV1 pentru intimata-reclamantă, lipsă fiind celelalte părţi.

Procedura este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de şedinţă, care învederează că la dosar, prin compartimentul registratură, la data de 11 mai 2020 intimata-reclamantă a depus cerere de comunicare a actelor de procedură la Cabinet Individual Avocat AV1, cu sediul în P1, …, judeţul …, iar la data de 15 mai 2020 a depus recurs incident şi întâmpinare; la data de 20 mai 2020 a depus cerere prin care arată că a luat cunoştinţă de termenul de judecată din data de 22.05.2020, iar la data de 18 mai 2020 recurenta-pârâtă a depus întâmpinare la recursul incident. Mai arată că s-a respins cererea de reexaminare a taxei judiciare de timbru.(extras din Ecris – fila … – dosar) şi că la data de 22 mai 2020 intimata-reclamantă a depus, în copie, dovada achitării taxei judiciare de timbru în cuantum de 100 de lei pentru recursul incident, după care:

Reprezentantul intimatei-reclamante depune la dosar delegaţie de reprezentare şi originalul dovezii de achitare a taxei judiciare de timbru pentru recursul incident.

Instanţa comunică un exemplar al întâmpinării la recursul incident reprezentantului intimatei-reclamante.

Curtea pune în discuţie excepţia inadmisibilităţii recursului incident, în raport de dispoziţiile art. 491 şi art. 472 Cod procedură civilă.

Având cuvântul, reprezentantul intimatei-reclamante arată că lasă la aprecierea instanţei cu privire la excepţia inadmisibilităţii recursului incident.

Reprezentantul intimatei-reclamante arată că nu mai are alte cereri prealabile de formulat şi solicită acordarea cuvântului pentru dezbateri asupra cauzei.

Curtea, faţă cererea formulată, constată cauza în stare de judecată şi acordă cuvântul pentru dezbateri asupra acesteia.

Avocatul AV1, având cuvântul-pentru intimata-reclamantă, solicită admiterea respingerea recursului formulat de pârâtă ca nefondat şi menţinerea ca fiind legală şi temeinică a sentinţei pronunţată de instanţa de fond, potrivit motivelor arătate prin întâmpinare, adăugând că sunt îndeplinite condiţiile prevăzute de dispoziţiile art. 14 din Legea nr. 554/2004.

Solicită admiterea recursului incident aşa cum a fost formulat şi motivat.

**C U R T E A**

**Asupra recursurilor de faţă, constată următoarele:**

Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului … – Secţia …, la data de .., sub nr. DS1, reclamanta *X SRL* în contradictoriu cu pârâta *Direcţia Generală Regională a Finanțelor Publice P* – *Administraţia Judeţeană a Finanțelor Publice ..*, a solicitat, în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, suspendarea efectelor următoarelor acte: Dispoziţia privind măsurile stabilite de organele de inspecţie fiscală emisă sub nr. 7 din data de 17.01.2020; Decizia de corectare a erorilor materiale din decontul TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018.

Suspendarea a fost solicitată până la pronunţarea instanţei de fond.

În motivarea cererii, a arătat reclamanta că, în aprecierea sa, sunt întrunite condiţiile suspendării.

Astfel, sub aspectulcondiţiilor de procedură a arătat reclamanta că a formulat contestaţie pe cale administrativă împotriva aceloraşi acte, iar sub aspectulcondiţiilor de fond a apreciat că nerespectarea procedurii prevăzute de art. 102 alin. 1 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței şi de insolvență, referitoare la constatarea creanţei în cazul debitorului aflat în procedura insolvenței, constituie o împrejurare de natura cazului bine justificat. Aceeaşi valenţă a fost atribuită şi împrejurării de stabilire a creanţei printr-o decizie de corectare a erorilor materiale, deşi cerinţa legii este aceea de a se emite o decizie de impunere, întrucât ceea ce s-a corectat nu se încadrează în noţiunea de eroare materială conform O.P.A.N.A.F. nr. 3406/2015, sens în care a fost invocată şi încălcarea art. 135 alin. 5 din Legea nr. 207/2015, conform căruia prevederile art. 113 alin. 2 lit. i) din aceeaşi Lege nu se aplică în cazul controlului inopinat. În ceea ce priveşte condiţia referitoare la paguba iminentă, a apreciat reclamanta că actele în discuţie sunt de natură a produce efecte păgubitoare întrucât creanţa a fost înscrisă în Tabelul preliminar întocmit în Dosarul nr. ... al Tribunalului . …, iar suma este una considerabilă.

A subliniat reclamanta că declaraţia în baza căreia a fost emisă Decizia de corectare a erorilor materiale din decontul TVA a fost depusă pentru a se evita aplicarea unei sancţiuni contravenţionale pentru neexecutarea măsurii de efectuate a ajustării taxei pe valoare adăugată pentru perioada de raportare octombrie 2018.

În drept, s-au invocat prevederile art. 14 din Legea nr. 554/2004.

Reclamanta a consemnat cauţiunea stabilită de instanţă, originalul Recipisei de consemnare nr. …/1 din 13.03.2020 fiind înaintat la Registrul de valori al instanţei, la dosar fiind păstrată copie a acesteia.

*Autoritatea fiscală pârâtă, Direcţia Generală Regională a Finanțelor Publice P, prin Administraţia Judeţeană a Finanțelor Publice A, a depus întâmpinare*, prin care a invocat mai multe excepţii, pe fond solicitând respingerea cererii de suspendare ca neîntemeiată, pentru neîndeplinirea condiţiilor suspendării.

Astfel, s-au invocat excepţia inadmisibilităţii cererii pentru neconsemnarea cauţiunii şi excepţia lipsei calităţii procesuale active a reclamantei, pentru formularea cererii prin administratorul special.

Excepţiile au fost respinse, după recalificarea celei de a doua excepţii menţionate ca fiind referitoare la lipsa calităţii de reprezentant al societăţii reclamante în persoana administratorului special.

S-au mai invocat excepţia lipsei de obiect şi excepţia lipsei de interes a cererii, care au fost unite cu fondul, în temeiul art. 248 alin. 4 Cod procedură civilă.

În fine, după expunerea propriei interpretări a dispoziţiilor art. 14 din Legea nr. 554/2004, sub aspectul condiţiilor prescrise pentru suspendarea executării actului administrativ precum şi a practicii judiciare a instanţei supreme în materia dedusă judecăţii, pârâta a arătat că reclamanta, prin motivele cererii de suspendare, pune instanţa în situaţia de a analiza fondul cauzei şi de a se pronunţa asupra legalităţii celor menţionate de reclamantă, fapt ce este specific acţiunii de fond.

*Prin sentinţa civilă nr. S1, Tribunalul …* a respins excepţia lipsei de obiect şi excepţia lipsei de interes a cererii, invocate de autoritatea fiscală pârâtă.

A admis, în parte, cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal, introdusă de reclamantă; a suspendat, până la pronunţarea instanţei de fond, Decizia de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018 şi a respins cererea de suspendare a executării Dispoziţiei privind măsurile stabilite de organele de inspecţie fiscală, emise sub nr. … din data de 17.01.2020.

Pentru a hotărî astfel, tribunalul a reţinut următoarele:

Sub aspectul excepţiilor ce au fost unite cu fondul – excepţia lipsei de obiect şi excepţia lipsei de interes a cererii, s-a constatat că nu sunt întemeiate, cererea având ca obiect pretenţia de suspendare a efectelor celor două acte menţionate, acte a căror existenţă nu a încetat în vreunul din modurile prevăzute de lege, dimpotrivă, se constată că acestea au produs şi continuă să producă efecte, cel mai evident efect fiind acela al înscrierii creanţei fiscale constând în taxa pe valoare adăugată la masa credală, împotriva debitoarei fiind deschisă procedura insolvenței în Dosarul nr. .. al Tribunalului …..

Obiectul unei cereri înseamnă pretenţia concretă formulată – în cauză această pretenţie constând în suspendarea efectelor actelor menţionate, iar interesul cererii este folosul urmărit de către cel care pune în mişcare acţiunea civilă, în cauză reclamanta fiind interesată în întreruperea temporară, a efectelor acestor acte, printre care şi cel constând în înscrierea în tabelul preliminar a creanţei ce se pretinde a fi nelegal stabilită.

În raport cu aceste argumente, constatând îndeplinite condiţiile de exercitare a dreptului la acţiune analizate, excepţiile au fost respinse.

Sub aspectul fondului cererii, a fost redat cadrul normativ în care trebuie analizată aceasta, precum şi principiile şi jurisprudenţa relevante în materia cererii de suspendare.

În cauză, în considerarea tuturor acestor principii, instanţa a constatat a fi îndeplinite condiţiile suspendării, însă numai în ceea ce priveşte Decizia de corectare a erorilor materiale, aşa cum se va demonstra în cele ce urmează.

Reclamanta a formulat contestaţie administrativă împotriva actelor anterior menţionate, contestaţia fiind înregistrată sub nr. .. din 02.03.2020 (f. 82) şi a consemnat cauţiunea stabilită de instanţă conform art. 278 alin. 2 lit. b) din Legea nr. 207/2015 – Cod de procedură fiscală, aşa cum s-a dovedit cu Recipisa de consemnare nr. ../1 din 13.03.2020, a cărei copie a fost păstrată la dosar după înaintarea originalului la Registrul de valori al instanţei (f. 73).

Reclamanta a atribuit valoarea unui caz bine justificat unor împrejurări legate de starea de fapt şi de drept din a căror analiză sumară instanţa reţine că sunt de natură a crea o îndoială serioasă în privinţa legalităţii deciziei a cărei executare s-a cerut a se suspenda.

Astfel, conform susţinerilor reclamantei, ce nu au fost contestate de autoritatea pârâtă, decizia a fost emisă în urma unui control inopinat, iar nu în urma unei inspecţii fiscale, stabilind o creanţă fiscală ce rezultă din ajustarea de către reclamantă a taxei pe valoare adăugată pentru luna octombrie 2018.

De aceea, trebuie verificat de către instanţa ce va fi învestită cu fondul acţiunii, dacă, aşa cum este însăşi denumirea deciziei, aceasta stabileşte în mod legal o creanţă ce provine dintr-o veritabilă corectare a unei erori materiale, cu atât mai mult cu cât este rezonabil a se presupune că executarea de către reclamantă a măsurii luate prin Dispoziţia nr. …/2020 s-a făcut, aşa cum afirmă aceasta, pentru evitarea măririi pasivului său patrimonial prin aplicarea unei sancţiuni contravenţionale.

În acest context, instanţa a apreciat a fi dovedită existenţa cazului bine justificat, impunându-se, sub aspectul condiţiei aici examinate, suspendarea executării deciziei de corectare a erorilor materiale în decontul TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018, pe durata prevăzută de art. 14 din Legea nr. 554/2004.

Întrucât condiţiile de fond ale suspendării se implică reciproc, iar instanţa a reţinut îndeplinită condiţia referitoare la cazul bine justificat, având în vedere şi suma ce constituie obiectul obligaţiilor suplimentare de plată (29.850,00 lei, la care se adaugă creanţa accesorie de 3.463,00 lei), ce este una considerabilă şi pentru o societate care îşi desfăşoară activitatea în condiţii normale, instanţa a apreciat a fi îndeplinită şi condiţia referitoare la paguba iminentă, cu atât mai mult cu cât decizia de corectare a erorilor materiale a stat deja la baza înscrierii creanţei în tabelul preliminar întocmit în procedura falimentului deschisă împotriva reclamantei.

În privinţa apărărilor, instanţa a reţinut că autoritatea pârâtă, prin întâmpinarea depusă în cauză, s-a mărginit a arăta că motivele pentru care s-a solicitat suspendarea sunt înseși motivele de nelegalitate a aceluiaşi act, iar instanţei îi este oprită, în procedura suspendării, o analiză a fondului raportului juridic fiscal născut din act.

Or, dacă este adevărat că instanţa nu ar putea, analizând condiţiile suspendării, să verifice însăşi legalitatea actului a cărui executare s-a solicitat a fi suspendată, totuşi existenţa cazului bine justificat nu ar putea fi stabilită fără analiza împrejurărilor legate de starea de fapt şi de drept reţinută de organul fiscal.

Or, în cauză, instanţa a analizat susţinerile reclamantei legate de împrejurările de fapt şi de drept reţinute de organul fiscal, împrejurări care au stat la baza emiterii deciziei de corectare a erorilor materiale în discuţie, constatând că acestea nu au fost contrazise de pârâtă prin întâmpinare, dimpotrivă, susţinerile reclamantei au fost confirmate de conţinutul deciziei.

De aceea, pentru considerentele expuse, s-a apreciat că reclamanta trebuie să beneficieze de o protecţie provizorie a drepturilor sale patrimoniale, prin intermediul instituţiei suspendării executării actului administrativ fiscal, până la pronunţarea instanţei de fond, considerându-se că, în acest mod, se asigură un echilibru între interesul particularului şi interesul statului.

În ceea ce priveşte Dispoziţia privind măsurile stabilite de organele de inspecţie fiscală, emisă sub nr. … din 17.01.2020, instanţa a apreciat a fi inutil să se analizeze dacă sunt întrunite condiţiile suspendării, lipsind însăşi premisa suspendării, aceea ca actul să fie susceptibil de a produce efecte a căror întrerupere temporară să fie posibilă.

În cauză actul a fost deja executat în întregime, efectele Dispoziţiei privind măsurile stabilite de organele de inspecţie fiscală, emise sub nr. … din 17.01.2020, fiind epuizate la momentul emiterii deciziei de corectare a erorilor materiale, ceea ce înseamnă că actul nu mai este susceptibil de a produce alte efecte a căror întrerupere temporară să fie posibilă.

Raportat la aceste considerente, în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004, raportat la art. 278 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, instanţa a respins excepţiile analizate şi a admis cererea, în parte, în limita în care s-a găsit întemeiată, urmând a se dispune suspendarea executării actului administrativ fiscal Decizia de corectare a erorilor materiale din decontul TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018, până la pronunţarea instanţei de fond.

**Împotriva sentinţei a formulat recurs pârâta D.G.R.F.P. P – A.J.F.P. A,** invocând dispoziţiile art.488 alin.1 pct.8 Cod procedură civilă, apreciind că hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greşită a normelor de drept material referitoare la suspendarea executării actele administrativ fiscale şi solicitând admiterea recursului, casarea în parte a sentinţei şi, în rejudecare, respingerea cererii de suspendare, până la pronunţarea instanţei de fond, a executării deciziei nr.D1, de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA pentru perioada de raportare – octombrie 2018, ca netemeinică, pentru următoarele motive:

1.Instanţa de fond nu a ţinut seama de faptul ca Decizia de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018 a fost emisă tocmai ca urmare a îndeplinirii de către reclamanta - intimată a masurilor puse în vedere prin decizia nr.7/2020 şi a depunerii declaraţiei rectificative de ajustare a TVA.

2.Instanţa de fond nu a ţinut seama de dispoziţiile Codului de procedură fiscală referitoare la *controlul inopinat,* atribuind deciziei de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018, emise ca urmare a acestui control, un caracter inferior celui al unei decizii emise ca urmare a inspecţiei financiare.

Procedura controlului inopinat este reglementată de dispoziţiile art. 134 şi art. 135 din Legea nr. 207/2015. *Controlului inopinat* îi sunt aplicabile şi prevederi din Codul de procedură fiscală referitoare la *inspecţia fiscală,* menţionate la art. 135 alin. (5).

Din analiza prevederilor legale anterior prezentate, rezultă că între cele două proceduri de control fiscal nu există o ierarhie din punct de vedere al importantei şi al actelor emise în consecinţă, şi, deci, argumentul primei instanţe nu este justificat. Mai mult, pentru aceleaşi operaţiuni şi obligaţiile fiscale aferente acestora nu se poate derula concomitent şi un control inopinat cu o inspecţie fiscala derulată la acelaşi contribuabil. De altfel, nici prima instanţa nu justifică în vreun fel de ce acest aspect ar fi fost esenţial pentru dispunerea suspendării executării deciziei respective.

Pe de altă parte, prima instanţa a reţinut, în mod eronat, că decizia de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018 ar fi fost emisă ca urmare a controlului inopinat. Această decizie a fost emisă ca urmare a depunerii de către intimata-reclamantă a declaraţiei rectificative de ajustare a TVA.

Controlul inopinat a fost urmat de întocmirea procesului verbal înregistrat sub nr…. din 14.01.2020, conform prevederilor art. 135 alin. (3), din Legea nr.207/2015, modificată, iar pentru măsurile ce se impuneau a fi luate a fost emisă dispoziţia nr. 7/17.01.2020, a cărei cerere de suspendare a executării a fost respinsă.

3.Argumentul primei instanţe conform căruia *"a analizat susţinerile reclamante legate de împrejurările de fapt şi de drept reţinute de organul fiscal, împrejurări care au stat la baza emiterii deciziei... în discuţie, constatând ca acestea nu au fost contrazise de pârâtă prin întâmpinare, dimpotrivă, susţinerile reclamantei au fost confirmate de conţinutul deciziei",* se bazează pe o eroare, elementele respective regăsindu-se în conţinutul dispoziţiei nr. … şi nu în cel al deciziei nr.D1.

În acest sens se aplică prevederile OPANAF nr. 3604/9 decembrie 2015 pentru aprobarea Instrucţiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxa pe valoarea adăugata, emis în aplicarea prevederilor art. 105, alin. (4), din Legea 207/2015, modificată.

4.Prima instanţa nu a ţinut seama nici de practica instanţei supreme referitoare la admisibilitatea cererii de suspendare a executării actului administrativ şi nici principiul potrivit căruia actul administrativ fiscal se bucură de prezumţia de legalitate, autenticitate şi veridicitate.

Actul administrativ fiscal este executoriu din oficiu, fără a fi necesare alte cerinţe de formă, iar interesul statului de a executa actul administrativ fiscal primează faţă de interesul reclamantului de a fi suspendată executarea, deoarece, până la anularea actului de către o instanţă judecătorească, acesta se bucură de prezumţia de legalitate.

Apreciază recurenta că prima instanţa a analizat în cadrul procedurii de suspendare, fondul raportului juridic.

Mai mult, instanţa nu a ţinut seama şi de faptul că această creanţă este supusă unei duble verificări, atât în temeiul Legii contenciosului administrativ şi al Codului de procedură fiscală, cât şi verificării efectuate de lichidatorul judiciar conform competenţelor sale acordate de dispoziţiile art. 106 din Legea nr.85/2014.

5.Nici argumentul referitor la *paguba iminentă* nu este întemeiat, având în vedere că suma respectivă a fost stabilită pe baza declaraţiei întocmite de debitoarea - intimată, care a calculat cuantumul acesteia şi a declarat-o ca atare, iar, pe de altă parte, intimata se află în procedura de insolvenţă în forma simplificată, prin încheierea nr. … din 19.12.2019 pronunţată în dosarul nr. .., dispunându-se dizolvarea societăţii şi ridicarea dreptului de administrare, precum şi numirea lichidatorului judiciar, deci, orice comparaţie cu impactul asupra activităţii unei firme care îşi desfăşoară normal activitatea, este neavenită.

**La data de …, intimata reclamantă SC X SRL a formulat recurs incident şi întâmpinare.**

Prin întâmpinare, intimata a solicitat respingerea recursului ca nefondat, pentru următoarele motive:

Criticile recurentei sunt nefondate, deoarece instanţa de fond nu aatribuit o valoare superioară deciziei de impunere în raport de decizia de corectare.

Menţionează dispoziţiile art.102 alin. **(1)** din Legea 85/2014, potrivit căruia organele de inspecţie fiscală erau obligate să efectueze analiza de risc, iar mai apoi inspecţia fiscală, iar la finalul inspecţiei fiscale urma să fie întocmit, în condiţiile legii, raportul de inspecţie fiscală prin care să se constate creanţa bugetară care a luat naştere anterior deschiderii procedurii de insolvenţă şi care urma să fie înscrisă la masa credală.

Aceste dispoziţii stabilesc în mod riguros posibilitatea înregistrării creanţei bugetare constatate printr-un raport de inspecţie fiscală întocmit ulterior deschiderii procedurii, dar care are ca obiect activitatea anterioară a debitorului, stabilind că, după deschiderea procedurii (în cazul de faţă controlul a fost efectuat după deschiderea procedurii cu respectarea termenului de 60 de zile), creanţele bugetare trebuie constatate printr-un raport de inspecţie fiscală întocmit ulterior deschiderii procedurii.

În cazul de faţă, organele de inspecţie fiscală nu auîntocmit cum reglementează legiuitorul un raport de inspecţie fiscală, ci doar o dispoziţie, prin care a dispus măsuri, măsura depunerii declaraţiei rectificative de ajustare a TVA din decontul de TVA aferent lunii octombrie 2018, cu suma de 29.750 lei.

Inexistenţa inspecţiei de risc în cauză prezumă faptul că perioada supusă inspecţiei fiscale a fost aleasă în mod arbitrar de către organul de inspecţie fiscală.

Se arată că decizia de corectare a erorilor materiale din decontul TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018 este, de asemenea, nelegală întrucât, aceasta fiind emisă pe temeiul OPANAF nr. 3406/2015, aşa-zisa eroare corectată potrivit deciziei nu face parte din categoria de erori reglementate de ordin şi care puteau fi îndreptate pe această cale.

Dispoziţia este nelegală şi în raport de dispoziţiile art. art. 135 al. 5 din Legea nr. 207/2015, care dispun că art. 113 alin. 2 lit. i) din aceeaşi lege nu se aplică în cazul controlului inopinat, stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferenţelor datorate în plus sau în minus, după caz, faţă de obligaţia fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor şi/sau stabilită, după caz, de organul fiscal implică emiterea unei decizii de impunere.

În aceste condiţii, se apreciază că este îndeplinită condiţia cazului bine justificat impusă de art. 14 al. 1 raportat la art. 2 alin. 1 lit. t din Legea nr. 554/2004, din examinarea formală a dispoziţiei de măsuri rezultând îndoieli puternice legată de valabilitatea acesteia.

Instanţa de fond nu a analizat fondul litigiului deoarece nu a statuat că actele contestate sunt nelegale ci, prin pipăirea fondului, a reţinut că există îndoieli serioase asupra legalităţii actului administrativ.

Faptul că respectiva creanţă este supusă şi verificării în procedura specială a falimentului din partea lichidatorului nu are nicio relevanţă câtă vreme lichidatorul nu se poate substitui instanţei de contencios şi să realizeze o analiză pe fond a creanţei, a legalităţii împrejurărilor în care aceasta a luat naştere. În acelaşi sens este Decizia ÎCCJ nr. 11/2016.

**Pe calea recursului incident**, intimata-recurentă a solicitat admiterea recursului, casarea în parte a sentinţei şi, pe cale de consecinţă, admiterea cererii de suspendare şi faţă de dispoziţia privind măsurile stabilite de organele de inspecţie fiscală, emisă sub nr. .. din data de 17.01.2020, cu cheltuieli de judecată.

În motivarea recursului incident, intimata-recurentă a arătat că cererea depusă şi decizia de corectare a erorilor materiale din decontul TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018 sunt acte emise în raport de măsurile dispuse prin dispoziţie or, argumentele de fapt şi de drept în raport de care a luat naştere creanţa în sumă de 29.850 lei rezultă din cuprinsul dispoziţiei, iar nu în raport de cuprinsul deciziei de corectare a erorilor.

Decizia de corectare este emisă în strânsă legătură cu dispoziţia de măsuri astfel că, efectele dispoziţiei se produc atât prin prisma măsurilor puse deja în executare, dar şi prin prisma condiţiilor (ca argumente de fapt şi de drept care au stat la baza emiterii dispoziţiei de măsuri) în care a luat naştere creanţa pretinsă, condiţii reţinute în chiar cuprinsul dispoziţiei, adică a actului administrativ fiscal contestat.

Decizia de corectare nu ar fi luat naştere dacă nu ar fi existat această dispoziţie emisă de recurentă. Decizia de corectare a erorilor materiale din decontul TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018 nu cuprinde, ca act administrativ şi motivele de fapt şi de drept care au stat la baza emiterii, practic această decizie formează corp comun cu dispoziţia de măsuri emisă de organul fiscal, acestea produc efecte împreună, nu separat cum au fost privite de către instanţa de fond.

***Recurenta-pârâtă a formulat întâmpinare*** la recursul declarat de intimată, solicitând respingerea acestuia ca nefondat pentru următoarele motive:

Susţine că nu a dovedit existenţa unei pagube şi nici măcar un prejudiciu greu sau imposibil de înlăturat în ipoteza anulării actului.

Dimpotrivă, a executat în mod voluntar măsurile dispuse de inspecţia fiscala şi a depus declaraţia rectificativă prin care a ajustat TVA cu suma de 29.750 lei, urmare căreia organul fiscal a emis decizia de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA pentru perioada de raportare octombrie 2018, şi aşa cum rezultă din adresa emisă de recurentă, înregistrată sub nr. ../22.01.2020.

După cum, în mod temeinic şi legal a reţinut instanţa de fond, referitor la cererea de suspendare a Dispoziţiei nr. .., privind măsurile stabilite de organele de inspecţie fiscală, lipseşte însăşi premisa suspendării, aceea ca actul să fie susceptibil de a produce efecte a căror întrerupere temporară să fie posibilă. Actul a fost executat în întregime, efectele Dispoziţiei privind măsurile stabilite de organele de inspecţie fiscală, emise sub nr. .., fiind epuizate la momentul emiterii deciziei de corectare a erorilor materiale, ceea ce înseamnă că actul nu mai este susceptibil de a produce alte efecte a căror întrerupere temporară să fie posibilă

Analizând sentinţa recurată prin prisma motivelor de recurs invocate în **recursul principal**, ***Curtea,*** apreciază că **recursul este fondat**, urmând a fi admis, pentru următoarele considerente:

Potrivit art. 14 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, privind contenciosul administrativ, temeiul legal al prezentei cereri de suspendare, ,,*în cazuri bine justificate şi pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condiţiile art. 7, a autorităţii publice care a emis actul sau a autorităţii ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanţei competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunţarea instanţei de fond*.”

Din conţinutul normelor legale mai sus menţionate, se desprind condițiile de admisibilitate a cererii de suspendare a unui act administrativ, respectiv *formularea contestaţiei administrative prealabile*, *existența unui caz bine justificat* și *iminența producerii unei pagube*.

În cauză este necontestată îndeplinirea primei condiţii, existând însă divergenţă între părţi cu privire la îndeplinirea celorlalte două, cazul justificat şi paguba iminentă.

Cele două condiții, anterior amintite, prin tonul lor restrictiv - imperativ denotă caracterul de excepție al măsurii suspendării executării actului administrativ, presupunând așadar dovedirea efectivă a unor împrejurări conexe regimului administrativ aplicabil actului atacat, care să fie de natură a răsturna prezumţia de legalitate a actului administrativ.

Astfel, actul administrativ se bucură, în principiu, de prezumţia de legalitate, care, la rândul său, se bazează pe prezumţiile autenticităţii şi veridicităţii, fiind el însuşi titlu executoriu.

În procesul executării din oficiu a actelor administrative trebuie asigurat însă un anumit echilibru, precum şi anumite garanţii de echitate pentru particulari, întrucât acţiunile autorităţilor publice nu pot fi discreţionare, iar legea trebuie să furnizeze individului o protecţie adecvată împotriva arbitrariului.

Tocmai de aceea suspendarea executării actelor administrative trebuie considerată ca fiind, în realitate, un eficient instrument procedural aflat la îndemâna autorităţii emitente sau a instanţei de judecată pentru a asigura respectarea principiului legalităţii, fiind echitabil ca, atât timp cât autoritatea publică sau judecătorul se află în proces de evaluare, acestea să nu-şi producă efecte asupra celor vizaţi.

În considerarea celor două principii incidente în materie - al legalităţii actului şi al executării acestuia din oficiu - suspendarea executării constituie o situaţie de excepţie, aceasta putând fi dispusă numai în cazurile şi în condiţiile expres prevăzute de lege.

În doctrină se apreciază că instanţa care este chemată să decidă măsuri de protecţie trebuie să ia în considerare ansamblul circumstanţelor şi intereselor prezente, iar asemenea măsuri pot fi acordate în special în situaţia în care executarea actului administrativ este de natură să producă pagube grave, dificil de reparat şi în cazul în care există argument juridic aparent valabil referitor la legalitatea actului administrativ, opinie pe care tribunalul o împărtăşeşte.

În raport de dispoziţiile legale menţionate, admisibilitatea cererii de suspendare trebuie examinată în funcţie de cele două condiţii prevăzute de lege, respectiv cazul bine justificat şi prevenirea unei pagube iminente.

Analizând îndeplinirea cumulativă a acestor două condiţii, Curtea reţine următoarele;

Potrivit art. 2 alin. 1 lit. t din Legea nr. 554/2004, reprezintă *„****cazuri bine justificate****”* „*împrejurările legate de starea de fapt şi de drept, care sunt de natură să creeze o îndoială serioasă în privinţa legalităţii actului administrativ*.

În jurisprudența Secției de Contencios Administrativ şi Fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a admis că pot constitui astfel de împrejurări de natură să creeze o îndoială serioasă cu privire la legalitatea actului administrativ: necompetența autorității administrative de a emite actul administrativ, lipsa temeiului legal, declararea ca neconstituțională a ordonanței guvernului în baza căreia a fost emis actul administrativ, modificarea parțială a actului administrativ de către autoritatea emitentă, anularea parțială a actului administrativ de către autoritatea ierarhic superioară, nemotivarea acestuia etc.

În acelaşi sens, instanţa supremă a reţinut că „existenţa unui caz bine justificat nu presupune prezentarea unor dovezi de nelegalitate evidentă a actului administrativ atacat, fiindcă o astfel de cerinţă şi o astfel de interpretare ar echivala cu prejudecarea fondului cauzei – analiză pe care instanţa nu are abilitarea să o realizeze în cadrul unei cereri având ca obiect suspendarea executării actului administrativ atacat” (Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, Secţia contencios administrativ şi fiscal, decizia nr. 3015/23.09.2008).

În cauză, reclamanta a indicat, în faţa instanţei de fond, drept *împrejurări legate de starea de fapt şi de drept, de natură să creeze o îndoială serioasă în privinţa legalităţii actului administrativ*, faptul că decizia atacată a fost emisă în urma unui control inopinat, iar nu în urma unei inspecţii fiscale, stabilindu-se astfel o creanţă fiscală ce rezultă din ajustarea de către reclamantă a taxei pe valoarea adăugată pentru luna octombrie 2018.

Curtea reţine că, în prezenta cauză, reclamanta nu a făcut dovada unui caz bine justificat, în sensul dispoziţiilor art. 14 din Legea nr. 554/2004, astfel cum a fost interpretat în jurisprudenţa instanţei supreme, împrejurările invocate nefiind de natură să răstoarne prezumţia de legalitate, autenticitate şi veridicitate a actului administrativ fiscal care este executoriu din oficiu, fără a fi necesare alte cerinţe de formă.

Astfel, la nivelul aparenţei, recurenta neagă pe de o parte faptul că decizia ar fi fost emisă ca urmare a controlului inopinat, iar, pe de altă parte, aceasta susţine că între această procedură şi inspecţia fiscală nu există o ierarhie.

Or, instanţa de fond a reţinut drept împrejurare de fapt de natură a crea o îndoială serioasă în privinţa legalităţii simplul fapt că decizia a fost emisă în urma unui control inopinat, fără alte aprecieri legate de justeţea utilizării acestei proceduri de către organul fiscal.

În raport de apărările prezentate de organul fiscal, Curtea reţine că revine instanţei învestite cu fondul acţiunii, iar nu celei învestite cu cererea de suspendare să verifice legalitatea utilizării în cauză a uneia sau alteia dintre proceduri, respectiv controlul inopinat sau inspecţia fiscală.

La nivelul aparenţei specifice analizei pe care instanţa o poate face în limitele unei cereri de suspendare, Curtea reţine că decizia atacată a fost emisă de organul competent, potrivit cu o procedură pe care în anumite condiţii organul fiscal este îndrituit să o utilizeze, analiza în concret a legalităţii utilizării acestei proceduri în prezenta cauză fiind o chestiune care urmează a fi analizată de către instanţa de fond, excedând unui control de aparenţă de legalitate, susceptibil de a fi efectuat pe calea unei cereri de suspendare.

În consecinţă, Curtea reţine că niciunul dintre motivele invocate nu relevă împrejurări legate de starea de fapt şi de drept de natură să creeze o îndoială serioasă în privinţa legalităţii actului administrativ şi să răstoarne prezumţia de legalitate de care se bucură acesta.

Mai mult, în ceea ce priveşte **paguba iminentă**, în conformitate cu dispoziţiile art. 2 alin. (1) lit. ș) din Legea nr. 554/2004, aceasta reprezintă „*prejudiciul material viitor şi previzibil sau, după caz, perturbarea previzibilă gravă a funcţionării unei autorităţi publice sau a unui serviciu public*.” Prima teză are în vedere daunele materiale care pot fi produse prin punerea în executare actului administrativ, iar teza a doua vătămările aduse interesului public, în accepţiunea unor din elementele definitorii cuprinse în art. 2 alin.1 lit. r). Totodată s-a reţinut pe cale jurisprudenţială că, din modul de reglementare a normei legale anterior amintite, rezultă că trebuie administrate probe referitoare la iminenţa producerii unei pagube, simplele afirmaţii ale recurentei în acest sens nefiind suficiente, iar paguba iminentă presupune şi existenţa unei anumite urgențe pentru a putea opera suspendarea efectelor unui act administrativ.

În acelaşi sens, Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie a decis: „Instanţa poate acorda măsura suspendării executării unui act administrativ, în raport cu ansamblul circumstanţelor şi intereselor prezente, atunci când executarea actului este de natură a cauza pagube grave (raportat la cuantumul sumei în discuţie şi la specificul activităţii reclamantului, executarea silită putând genera dificultăţi reale în executarea propriilor obligaţii, ducând la sistarea serviciilor, precum şi la grave probleme sociale), dificil de reparat şi când există un argument aparent valabil de nelegalitate a acestuia" (IC.C.J., Secţia de contencios administrativ şi fiscal - Decizia nr. 2199/14 aprilie 2009).

Necesitatea asigurării unei protecţii jurisdicţionale provizorii persoanelor ale căror drepturi pot fi lezate prin emiterea unor acte administrative este recunoscută şi în plan european, prin recomandarea R/89/8 adoptată de Consiliul de Miniştri din cadrul Consiliului Europei, aplicabilă şi România.

Potrivit acestei Recomandări, instanţa, în calitate de autoritate jurisdicţională, chemată să decidă măsuri de protecţie provizorie, trebuie să ţină cont de ansamblul circumstanţelor şi intereselor prezentate şi să acorde asemenea măsuri atunci când executarea actului administrativ este de natură a crea pagube grave, dificil de reparat şi când există un argument juridic aparent valabil de nelegalitate a acestuia.

În justificarea pagubei iminente, reclamanta-intimată a invocat faptul că suma este una considerabilă, creanţa a fost deja înregistrată în tabelul preliminar al creanţelor ca o creanţă pură şi simplă, lucru care va conduce în mod automat la dobândirea în cadrul procedurii speciale a dreptului de vot aferent.

Curtea reţine că în sine motivul invocat nu tinde la justificarea unei pagube iminente în sensul art. 2 alin. (1) lit. ș) din Legea nr. 554/2004.

Astfel, în ipoteza în care decizia atacată ar fi desfiinţată irevocabil în instanţă, dispoziţiile art. 105 din Legea nr. 85/2014 permit refacerea tabelului de creanţe, în sensul reflectării soluţiei definitive asupra acestei creanţe.

De asemenea, Legea nr.85/2014 prevede remedii şi pentru ipoteza invocată de reclamanta-intimată în justificarea pagubei iminente, respectiv vicierea dreptului de vot.

Sub acest aspect, în ipoteza în care pe fond acţiunea reclamantei ar fi admisă definitiv, iar decizia atacată desfiinţată, art. 49 alin. 3 din Legea nr.85/2014 prevede că „În cazul în care, ulterior adoptării hotărârii adunării creditorilor, se constată, prin hotărâre definitivă, că votul a fost viciat prin introducerea sau eliminarea unei creanţe pentru care titularul acesteia solicitase înscrierea în tabelul de creanţe şi dacă votul astfel viciat ar fi putut conduce la adoptarea unei alte hotărâri, adunarea creditorilor se reconvoacă cu aceeaşi ordine de zi. În cazul în care noua hotărâre a adunării creditorilor este diferită faţă de cea iniţială, judecătorul-sindic poate decide desfiinţarea în tot ori în parte a actelor sau operaţiunilor încheiate în temeiul hotărârii iniţiale”.

De asemenea, alin. 4 al aceluiaşi text prevede că: „În cazurile privind creditorii ale căror creanţe au fost stinse total sau parţial se va proceda la o modificare corespunzătoare a tabelului de creanţe, după caz. Odată cu convocatorul adunării creditorilor se va publica şi tabelul de creditori actualizat cu sumele stinse în timpul procedurii. Odată cu contestarea procesului-verbal al adunării, creditorii vor putea contesta în aceleaşi termene şi condiţii şi tabelul astfel publicat”.

Prin urmare, dată fiind existenţa remediilor legale prezentate mai sus, nu se poate reţine că reclamanta-intimată ar suferi o pagubă iminentă şi dificil de reparat, de natură să justifice suspendarea caracterului executoriu al actului fiscal.

Apreciind ca nefiind îndeplinite cumulativ condiţiile art.14 din Legea 554/2004, respectiv cauza iminentă şi cazul bine justificat, Curtea urmează să admisă recursul, să caseze sentinţa nr.S1 pronunţată de Tribunalul … şi pe fond să respingă cererea de suspendare, ca nefondată.

**Asupra recursului incident, formulat de intimată, Curtea urmează să reţină inadmisibilitatea acestuia, invocată din oficiu, pentru următoarele motive:**

Recursul incident exercitat în condiţiile art. 472 şi 474 din Codul de procedură civilă - la care trimit în mod expres prevederile art. 491 din Codul de procedură civilă - are caracter accesoriu în raport cu recursul principal, în sensul că, prin declararea recursului principal, există riscul pentru partea care a câştigat procesul, în tot sau în parte, de a i se înrăutăţi situaţia prin eventuala admitere a recursului principal şi are, astfel, interesul de a formula o cerere proprie care să tindă la schimbarea hotărârii recurate. Caracterul accesoriu este accentuat de dispoziţiile art. 472 alin. (2) din Codul de procedură civilă, din care rezultă dependenţa soluţiei date recursului incident de soluţia dată de instanţă recursului principal. (prezintă relevanţă sub acest aspect şi considerentele deciziei pronunţate de ÎCCJ, completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr.42/14.10.2019, referitoare la cu privire la interpretarea dispoziţiilor art. 491 alin. (1) şi art. 472 alin. (1) din Codul de procedură civilă, prin care însă sesizarea a fost respinsă pentru lipsa caracterului de noutate al problemei de drept sesizate)

Aşadar, recursul incident este admisibil numai în măsura existenţei riscului schimbării soluţiei date în fond într-un sens favorabil recurentului principal, prin recursul incident urmărindu-se împiedicarea adoptării unei asemenea soluţii în calea extraordinară de atac. Recursul incident nu este deschis în absenţa acestui risc sau, dacă a fost exercitat, rămâne fără efect atunci când riscul nu mai există, faţă de nesoluţionarea în fond a recursului principal.

În cauză, reclamanta X SRL, căreia i-a fost respins capătul de cerere referitor la suspendarea executării dispoziţiei privind măsurile stabilite de organele de inspecţie fiscală emise sub nr. …, nu a formulat recurs principal, deşi avea deschisă această posibilitate, ci recurs incident.

Prin neatacarea de către niciuna dintre părţi a sentinţei instanţei de fond cu privire la respingerea acestui capăt de cerere, dezlegarea dată de tribunal acestui capăt de cerere a intrat în puterea lucrului judecat, neputând fi repusă în discuţie, întrucât s-ar opune prevederile art. 435 Cod procedură civilă.

Recursul incident se grefează pe recursul principal, scopul recursului incident constând în schimbarea hotărârii primei instanţe, în raport cu ceea ce se cere prin recursul principal. Prin recursul principal se critică soluţia dată de tribunal primului capăt al acţiunii, iar nu şi soluţia dată celuilalt capăt de cerere, astfel că pentru recursul incident formulat de reclamanta X SRL nu există şi un recurs principal, care să-i permită admisibilitatea.

Pentru aceste motive, recursul incident formulat de X SRL urmează a fi respins ca inadmisibil.

**PENTRU ACESTE MOTIVE**

**ÎN NUMELE LEGII**

**D E C I D E**

Admite recursul formulat de pârâta **DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE P - ADMINISTRAŢIA JUDEŢEANĂ A FINANŢELOR PUBLICE A**, cu sediul în P1, …, județul A, împotriva sentinţei civile nr. **S1**, pronunţată de Tribunalul .. - Secţia .., în dosarul nr. **DS1**, intimată-reclamantă fiind **SC X SRL,** CUI .., nr.J03/.., **prin lichidator judiciar LJ,** cu sediul procesual ales în comuna B, sat G, str. .., judeţul A şi la Cabinet Individual de Avocat AV1, din P1, str. …, judeţul A,

Casează sentinţa şi pe fond respinge cererea de suspendare.

Respinge, ca inadmisibil, recursul incident formulat de intimata-reclamantă **SC X SRL,** cu sediul în P1, Str. …, judeţul A, **prin lichidator judiciar LJ,** cu sediul procesual ales laCabinet Individual de Avocat AV1, în P1, str. .., judeţul A, împotriva aceleiaşi sentinţe.

Definitivă.

Pronunţată în şedinţă publică astăzi, …, la CURTEA DE APEL ... – Secţia ....

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Preşedinte,  1 | Judecător,  COD A1038 | Judecător,  2 |
|  | Grefier,  3 |  |

Red. ..

..

Jud.fond ..

.…