

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr.374

Dosar nr. 7841/2/2010

Ședința de la 02 februarie 2015

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat-asistent

La data de 26 ianuarie 2015, s-a luat în examinare recursul declarat de AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ împotriva sentinței civile nr.X din 24 mai 2014 a Curții de Apel X – Secția Contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile asupra cauzei au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta decizie, după care, având nevoie de timp pentru a delibera, Înalta Curte a amânat pronunțarea pentru astăzi, 02 februarie 2015, când a hotărât următoarele:

ÎNALTA CURTE,

Deliberând asupra prezentului recurs,

Din examinarea actelor și lucrărilor dosarului, constată următoarele:

I. Procedura în fața primei instanțe

1.Cadrul procesual

Prin acțiunea înregistrată inițial pe rolul Curții de Apel X – Secția Contencios administrativ și fiscal, la data de 13.06.2006, sub **nr.X/2006**, contestatoarea Societatea X S.A. a solicitat anularea Deciziei nr. 231/2005 pronunțată de M.F.P.-A.N.A.F - Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor și a Deciziei de impunere nr. X/...05.2005 emise de A.N.A.F. - Direcția Generala de Administrare a Marilor Contribuabili (D.G.A.M.C.) - Direcția de Inspecție Fiscală, București, în baza Raportului de inspecție fiscală

încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Direcția Inspecție Fiscală, la data de ...05.2005, prin care a fost obligată la plata sumei de X lei, reprezentând debite (T.V.A., impozit pe profit), dobânzi și penalități aferente acestor impozite, cât și pentru diverse contribuții.

Prin *Sentința civilă nr. X/11.02.2009*, pronunțată în dosarul nr.X/2006, așa cum a fost îndreptată prin *Încheierea din data de 30.06.2009*, a fost admisă în parte acțiunea și anulate parțial Decizia nr.X/...12.2005 și Decizia de impunere nr.X/...05.2005, în ceea ce privește:

- obligația de plată a sumei de X lei, reprezentând debit principal, pentru fondul de solidaritate, a sumei de X lei, reprezentând dobânzi și a sumei de X lei, reprezentând penalități de întârziere;

- obligația de plată a sumei de X lei reprezentând TVA debit principal, a sumei de X lei reprezentând dobânzi și a sumei de X lei reprezentând penalități de întârziere.

Prin *Decizia nr.2395/06.05.2010* pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, a fost respins ca nefondat recursul pârâtei ANAF și admis recursul declarat de recurenta contestatoare, a fost casată sentința civilă recurată și trimisă cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

În fond după casare, cauza a fost înregistrată pe rolul Curții de Apel X - SCAF, din eroare sub două numere diferite (nr.X/2010 și, respectiv, nr.X/2010), ulterior cele două dosare formate fiind reunite sub **nr. unic X/2010**.

2. Soluția instanței de fond

Prin *sentința nr.X din 24 mai 2014*, pronunțată în dosarul nr.X/2010, Curtea de Apel X – Secția Contencios administrativ și fiscal a anulat parțial Decizia nr.X/...12.2005 și Decizia de impunere nr.X/...05.2005, în ceea ce privește obligația de plată a sumelor de:

- X lei reprezentând debit principal la Fondul de solidaritate, sumei de X lei reprezentând dobânzi și a sumei de X lei reprezentând penalități de întârziere;

- X lei reprezentând TVA debit principal, a sumei de X lei, reprezentând dobânzi și a sumei de X lei penalități de întârziere;

- X lei reprezentând TVA aferent alocațiilor pentru investiții pentru anii 2002 și 2003.

A menținut Decizia nr.X/...12.2005 și Decizia de imputare nr.X/...05.2005 pentru celelalte obligații fiscale și a respins în mod corespunzător acțiunea formulată de reclamanta Societatea X S.A. ca neîntemeiată.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond, luând în considerare și noile probe administrate, a reținut că, în raport cu dispozițiile art.44 și 45 din Legea nr.138/2004, conform cărora s-a înființat X prin preluarea unei părți din patrimoniul Y SA constând în amenajările de îmbunătățiri funciare, o parte din mijloacele de transport, o parte din clădirile administrative cu dotările respective și o parte din aparatura de birotică, a fost încheiat între Y și X Protocolul nr.X/...04.2005, având ca obiect predarea-primirea activului și pasivului la data de 31.10.2004.

Urmare a acțiunii de predare-preluare, valoarea patrimoniului public și privat al statului care se prelua de către X era de: patrimoniu public - X lei; patrimoniu privat - X Lei, aprobat prin OMAPDR nr.X/2005.

A reținut instanța că expertul contabil a procedat la verificarea balanței de verificare încheiată de Y la data de 31.10.2004 cu datele înscrise în Centralizatorul anexă la Protocolul de predare-primire, constatând că toate soldurile conturilor de activ și pasiv înscrise în balanța de verificare încheiată la data de 31.10.2004 corespund cu sumele înscrise în coloanele 3 și 4 din Anexa nr.2 la Protocol. Toate elementele de activ și pasiv deținut de vechea Y a fost împărțit între X și Y, mai puțin TVA, prinsă la rândul 53 din Anexa nr.2 la Protocol.

Expertul a procedat la refacerea Centralizatorului predării activului și pasivului anexă la Protocol, constatând că totalul sumelor din dreptul X este de X lei, față de X lei, cât este în Centralizatorul predării activului și pasivului, diferența fiind de X lei (sumă ce corespunde TVA-ului de plată trecut în dreptul Y SA după divizare). Deci prin divizare a fost împărțit un activ și pasiv mai mare cu X lei decât cel înscris în balanța de verificare întocmită de Y la 31.10.2004, aceasta reprezentând TVA-ul de plată trecut în dreptul Y SA după divizare, însă Y a predat către X lucrările de investiții, dar nu trebuie să predea și cota de TVA, cu care trebuia să-și reîntregească fondul de investiții aferent anilor 2002 și 2003.

Prin urmare, în Contul 442-TVA Y SA avea înscrisă suma în balanța de la 31.10.2004, dinaintea divizării, *în activ*, drept creanță (de recuperat de la buget), iar în urma Protocolului de predare-primire, după divizare, noul Y a preluat în mod eronat suma ca datorie, iar X drept creanță.

A precizat expertul că este vorba de o eroare contabilă, întrucât împărțirea activului și pasivului în ceea ce privește TVA, trebuia să se facă, potrivit Protocolului, la fel ca și în cazul celorlalte elemente de activ și pasiv menționate

în Protocol și în Centralizator, unde toate elementele de activ și de pasiv sunt egale, mai puțin rândul 53 unde este înscris contul de TVA.

Așadar, a concluzionat instanța de fond că, în raport cu dispozițiile art.44 și 45 din Legea nr.138/2004 și Protocolul nr.X/...04.2005, aprobat prin OMAPDR nr.X/2005, reclamanta nu trebuia să preia datoria reprezentând TVA, imputată de intimată prin decizia de impunere, fiind o eroare de înregistrare contabilă.

3. *Calea de atac exercitată*

Împotriva acestei sentințe, a declarat *recurs*, invocând motivul reglementat de art.304 alin. (1) pct.9 din Codul de procedură civilă (hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material).

Recurenta a criticat sentința, arătând în esență că instanța de fond s-a limitat la preluarea susținerilor intimatei – reclamante și ale expertului, neluând în considerare apărările formulate de pârâtă.

Or, argumentele expertului, de care instanța de fond a ținut cont în exclusivitate, au avut la bază analiza Protocolului încheiat între Y SA și X, înregistrat la X SA Centrală sub nr.X din ...04.2005, având ca obiect predarea - preluarea activului și pasivului la data de 31.10.2004, conform Anexei 2 - Inventarul activelor predate de la Y la X, precum și balanța de verificare încheiată la Y SA la data de 31.10.2004, în condițiile în care – potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.X/...05.2005, în ceea ce privește debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată - perioada supusă verificării a fost 01.12.2002-30.06.2004.

Prin urmare, argumentele expertului contabil nu au relevanță în speță, întrucât au avut la bază documente și înregistrări contabile ulterioare perioadei supuse inspecției fiscale prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/...05.2005.

În drept, recursul a fost întemeiat pe dispozițiile art.304 pct. 9, art. 304¹ și art.312 din Codul de procedura civilă.

II. Procedura în fața instanței de recurs

Intimata reclamantă a formulat *întâmpinare*, solicitând respingerea recursului ca nefondat, arătând că recurenta nu a indicat ce normă de drept a fost încălcată sau greșit aplicată și că, referitor la TVA, instanța de fond a respectat cerințele impuse de instanța de control judiciar și a dispus efectuarea Raportului de expertiza și în baza protocolului de predare primire și a actelor doveditoare privind predarea activului și pasivului de către subscrișă, expertiza stabilind că, prin divizare, a fost împărțit un activ și un pasiv mai mare decât cel

înscris în balanța de verificare întocmită de Y SA la 31.10.2004, aceasta reprezentând TVA-ul de plată trecut în dreptul reclamantei după divizare.

În faza procesuală a recursului nu au fost administrate *probe* noi.

III. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând cauza în raport cu toate criticile aduse soluției instanței de fond, cu probele administrate și apărările formulate, precum și cu dispozițiile legale incidente, inclusiv cele ale art.304¹ din Codul de procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul pârâtei este nefondat pentru considerentele ce vor fi expuse în continuare.

Deși recurenta pârâtă a invocat formal ca motiv de recurs dispozițiile art.304 pct.9 din Codul de procedură civilă, se constată că prima critică adusă sentinței se referă la nemotivarea corespunzătoare a hotărârii instanței de fond, care s-ar fi rezumat la a prelua susținerile reclamantei și concluziile expertului contabil, fără a ține seama și de susținerile pârâtei, motiv ce se circumscrie prevederilor art.304 pct.7 prin raportare la art.261 pct.5 din Codul de procedură civilă.

Or, aceste dispoziții legale impun doar cerința ca hotărârea să cuprindă motivele de fapt și de drept pe care se sprijină soluția adoptată, precum și cele pentru care au fost respinse cererile părților (iar nu susținerile acestora), instanța de judecată nefiind obligată să răspundă punctual tuturor susținerilor părților care pot fi sistematizate în funcție de legătura lor logică.

În speță, această cerință este îndeplinită, prin hotărârea pronunțată, Curtea de apel făcând propria analiză a actelor deduse judecății și răspunzând explicit sau implicit apărărilor formulate și, prin prisma probelor noi administrate (Protocolul de predare-primire încheiat între X și Y și actele aferente referitoare la predarea activului și pasivului vechiului Y, precum și raportul de expertiză contabilă) și a textelor legale incidente.

Celelalte critici aduse de recurenta pârâtă, deși subsumate de aceasta art.304 pct.9 și art.304¹ din Codul de procedură civilă, nu se referă la vreo dispoziție legală încălcată sau greșit aplicată la pronunțarea sentinței, ci exclusiv la netemeinicia hotărârii, respectiv la faptul că în mod greșit s-au anulat actele contestate avându-se în vedere situația rezultată din înscrisuri întocmite ulterior perioadei care a făcut obiectul inspecției fiscale.

Aceste critici sunt neîntemeiate.

Astfel, prin decizia de impunere nr.X/..05.2005 s-a stabilit în sarcina intimetei reclamante, printre altele, o obligație suplimentară de plată a TVA aferentă alocațiilor pentru investiții pe anii 2002 – 2003 și accesorii la aceasta.

Potrivit art.129 alin.5 din Codul de procedură civilă, „Judecătorii au îndatorirea să stăruie, prin toate mijloacele legale, pentru a preveni orice greșeală privind aflarea adevărului în cauză, pe baza stabilirii faptelor și prin aplicarea corectă a legii, în scopul pronunțării unei hotărâri temeinice și legale. Dacă probele propuse nu sunt îndeustulătoare pentru lămurirea în întregime a procesului, instanța va dispune ca părțile să completeze probele. De asemenea, judecătorul poate, din oficiu, să pună în discuția părților necesitatea administrării altor probe, pe care le poate ordona chiar dacă părțile se împotrivesc”.

Totodată, potrivit art.315 din Codul de procedură civilă, „În caz de casare, hotărârile instanței de recurs asupra problemelor de drept dezlegate, precum și asupra necesității administrării unor probe sunt obligatorii pentru judecătorii fondului”.

În acest context, se constată că decizia de casare a stabilit - în ceea ce privește TVA aferentă investițiilor, considerată de către organul fiscal că trebuia virată la buget pentru că nu s-au reîntregit disponibilitățile de investiții - că, pentru stabilirea deplină a situației de fapt, trebuie depuse la dosarul cauzei protocolul de predare-primire și actele doveditoare privind predarea activului și pasivului, precum și completarea raportului de expertiză, pentru a se verifica susținerea reclamantei privind predarea sumei aferente TVA la data de 31.10.2004, respectiv pentru a se stabili cu certitudine, în raport de conținutul art.4 din Protocol și poziția 53 din centralizator, dacă s-a transmis către X cota de TVA ce formează obiectul litigiului și dacă au fost predate către aceasta lucrările respective de investiții.

Instanța de fond s-a conformat prevederilor legale menționate și dispozițiilor instanței de control judiciar, administrând toate probele necesare pentru stabilirea situației de fapt reale, din care a rezultat, așa cum a arătat și expertul desemnat, că - față de dispozițiile art.44 și 45 din Legea nr.138/2004 și Protocolul nr.X/...04.2005, aprobat prin OMAPDR nr.X/2005 - intimata - reclamantă a predat lucrările de investiții, dar nu trebuia să preia datoria reprezentând TVA, imputată prin decizia de impunere, fiind vorba de o eroare de înregistrare contabilă.

În ceea ce privește data la care intimata reclamantă a procedat la predarea lucrărilor de investiții către X, respectiv data până la care trebuia să achite cota de TVA aferentă, Înalta Curte apreciază că acestea au relevanță pentru stabilirea eventualelor accesorii pentru neplata la termen a acestei cote, însă nu sunt de natură să conducă la concluzia că intimata reclamantă datorează suma stabilită

cu titlu de TVA suplimentară prin decizia de impunere, întrucât, așa cum s-a arătat constant în jurisprudența instanței supreme, împrejurarea că anumite documente nu au fost prezentate organului de control fiscal nu poate conduce la crearea unei obligații fiscale suplimentare.

IV. Soluția instanței de recurs și temeiul juridic al acesteia

În baza dispozițiilor art.20 din Legea nr.554/2004 coroborate cu art. 312 alin. 1 raportat la art.304 pct.9 și art.304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte va menține ca legală și temeinică sentința instanței de fond, urmând să respingă ca nefondat recursul declarat de pârâta AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ.

PENTRU ACESTE MOTIVE,

ÎN NUMELE LEGII,

DECIDE:

Respinge recursul declarat de pârâta AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ împotriva sentinței civile nr.X din 24 mai 2014 a Curții de Apel X – Secția contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 02 februarie 2015.

Judecător,

X

Judecător,

X

Judecător,

X

Magistrat-asistent,

X