

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

DECIZIA nr.1817

Ședința publică de la 27 martie 2009

Președinte: - judecător
- judecător
- judecător
- Magistrat asistent

La data de 20 martie 2009, s-a luat în examinare recursul declarat de Biroul Executori Judecătorești Asociați "M", împotriva sentinței nr. 2408 din 9 octombrie 2007 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică de la 20 martie 2009 și au fost consemnate în încheierea de ședință de la aceeași dată, pronunțarea deciziei fiind amânată pentru astăzi, 27 martie 2009.

CURTEA

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar constată următoarele:

Prin cererea înregistrată inițial la Curtea de Apel București - Secția Contencios Administrativ sub nr. * 2006** reclamantul BIROUL DE EXECUTORI JUDECĂTOREȘTI ASOCIAȚI „ M” a chemat în judecată pe pârâții AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALA și DIRECȚIA GENERALA A FINANȚELOR PUBLICE, solicitând anularea Deciziei nr. 18/13.02.2006 emisă de ANAF-DGSC și a Deciziei de impunere nr. ***/2005 emisă de DGFP precum și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emisă de DGFP

În motivarea în fapt a cererii, reclamantul a arătat că la data de 05.09.2005, inspecții din cadrul D.G.F.P., Serviciul de Investigații Fiscale au început o inspecție fiscală la sediul BEJA „M” activitatea fiind finalizată prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 04.10.2005. În capitolul IV din raport, organul de inspecție fiscală constata ca din analiza TVA aferenta facturilor fiscale de executare silită a debitoarei S.C. S S.A., facturi emise de BEJA M, rezultă că nu a fost virată la bugetul statului, în

momentul controlului, TVA în valoare de *** RON. S-a mai arătat că raportul mai concluzionează și că nu au fost respectate de către executorii judecătorești anumite dispoziții legale în materie de executare silită și anume întocmirea de acte de adjudecare înainte ca adjudecatarii-creditori să achite și T.V.A. aferentă bunurilor adjudecate, precum și încheierea de procese - verbale de licitație în condițiile în care T.V.A. aferentă bunurilor mobile adjudecate nu era achitată de adjudecatari, deși aceștia intraseră în posesia bunurilor vândute.

S-a mai susținut că situația de fapt în care s-au derulat aceste operațiuni a fost generată de actele de executare silită pe care BEJA „M” le-a efectuat în diverse dosare de executare, la cererea mai multor creditori împotriva aceluiași debitor și anume S.C. „S” S.A.. După ce a primit autorizările de executare silită a procedat la identificarea bunurilor mobile și imobile aparținând debitoarei, în vederea recuperării creanțelor debitorilor. Au fost fixate termene de vânzare, iar bunurile au fost adjudecate de către creditorii urmăritori conform art.445 Cod procedura civilă, respectiv 510 Cod procedura civilă. Organul de inspecție fiscală a considerat că reclamantul nu a virat la bugetul de stat general consolidat, T.V.A. în suma de *** lei fapt ce a generat și dobânzi de *** RON și penalități de întârziere în valoare de *** lei.

S-a susținut că din situația de fapt expusă de organul de control rezultă netemeinicia măsurii impunerii, coroborând aceasta situație de fapt cu prevederile Codului de procedură civilă și ale art.68, punct 18, lit.b din H.G. nr.598/2002 (ori în egală măsură cu ale HG nr.44/2004). Conform acestei din urmă norme legale, executorul judecătoresc are obligația întocmirii facturii fiscale de executare silită după care va proceda la încasarea contravalorii bunurilor, inclusiv a taxei pe valoarea adăugată, taxa pe care o va vira la bugetul de stat în termen de trei zile de la data încasării de către cumpărător. S- a afirmat că aceste dispoziții au fost întru-totul respectate de către executori, în sensul că s-au întocmit facturi fiscale de executare silită conform dispozițiilor legale însă T.V.A. nu a fost virată la bugetul de stat pentru simplul motiv că nu a fost achitată BEJA M de către adjudecatari.

S-a mai arătat că în materia executării silite mobiliare, conform art.447, după închiderea licitației, executorul judecătoresc întocmește proces-verbal și eliberează actul de adjudecare fiecărui adjudecatar în parte, act ce constituie titlu de proprietate și nu este condiționată în nici un moment și de nici o normă de executare silită eliberarea dovezii de adjudecare de plata TVA; este absolut logic să fie așa din moment ce transferul dreptului de proprietate se realizează imediat după licitație și chiar anterior plății prețului. Adjudecatarul care nu achită prețul devine un debitor pentru preț iar vânzarea se poate relua în condițiile art.444 alin.2. Oricum, obligațiile executorului sunt finalizate în momentul

depunerii contravalorii bunurilor vândute, iar după depunerea T.V.A. de către adjudecatar are obligația de a face viramentul acestei sume la bugetul de stat în termen de 3 zile. Eliberarea dovezii de adjudecare nu este condiționată de plata T.V.A. aceasta din urma constituind o taxa datorată statului de adjudecatar ca urmare a transferului unor bunuri in proprietatea sa, Codul de procedură civilă fiind destul de clar în această privință.

În concluzie, reclamantul a susținut că a emite o decizie de impunere împotriva BEJA M argumentând că executorii au întocmit acte de adjudecare fără ca adjudecatarii să fi plătit prețul, astfel încât adjudecatarii nu au plătit T.V.A. datorată bugetului de stat, constituie un act administrativ-fiscal nelegal și in consecința solicită anularea acestuia.

În drept, cererea a fost întemeiată pe dispozițiile art. 188 alin.2 din O.G. nr.92/2003 și art. 10 din Legea nr.554/2004, precum și pe actele normative invocate în cuprinsul cererii de chemare în judecată.

La data de 11.04.2006 reclamantul a formulat o cerere prin care a solicitat suspendarea deciziei de impunere nr. ***/05.10.2005 emisă de ANAF-DGFP , iar prin încheierea din data de 13.09.2006 dispusă în dosarul nr.4002/2/2006, Curtea a admis excepția de conexitate, dispunând conexarea dosarului nr.***/2006 la dosarul nr.***/2006.

Prin întâmpinare, pârâta A.N.A.F. a solicitat respingerea cererii ca neîntemeiată arătând în esență că, având în vedere prevederile art.128 alin.1 din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal și pct.58 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, pentru operațiunile de vânzări de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită, Biroul de Executori Judecătorești avea obligația să încaseze de la cumpărători contravaloarea bunurilor, inclusiv TVA, pe care urma să o vireze la bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie. Obligația virării la bugetul de stat a TVA aferentă bunurilor înscrise în facturile de executare silită revine persoanei abilitate prin lege să efectueze vânzarea bunurilor, respectiv Biroului de Executori Judecătorești, care are obligația plății în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie, această obligație nefiind condiționată de data încasării T.V.A. de la adjudecatarii-cumpărători.

La data de 11.10.2006 a formulat întâmpinare DGFP prin care a solicitat respingerea acțiunii ca fiind neîntemeiată.

Prin sentința civilă nr.3077/22.11.2006 a Curții de Apel București-Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal pronunțată în dosarul nr.*/2006, a fost respinsă acțiunea ca neîntemeiată, respinsă excepția**

lipsei calității procesuale pasive invocată de ANAF în cadrul cererii de suspendare și respinsă cererea de suspendare ca neîntemeiată.

Pentru a pronunța această sentință, instanța a reținut în esență, că sumele reținute în sarcina reclamantei cu titlu de debite, în valoare de *** RON au fost stabilite în mod legal și pe cale de consecință și sumele de *** RON și *** RON, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, calculate pentru nelivrarea la termen a debitului, cu titlu de măsură accesorie, au fost calculate în mod corect de către pârâta D.G.F.P.

În ceea ce privește cererea de suspendare, s-a reținut că nu s-a făcut dovada în cauză a cazului temeinic justificat și nici a eventualului prejudiciu ce s-ar crea patrimoniului societății reclamante prin executarea silită a acestor debite.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamantul criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, iar prin Decizia nr. 1670/21.03.2007 pronunțată în dosarul nr.*/2006 al Înaltei Curți de Casație și Justiție a fost admis recursul, casată sentința civilă recurată și trimisă cauza spre rejudecare aceleiași instanțe, instanța de recurs reținând în esență că instanța de fond nu a analizat și nu s-a pronunțat asupra tuturor apărărilor formulate de recurentul - reclamant cu privire la nelegalitatea obligației sale de a plăti la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată pentru actele de adjudecare întocmite în calitate de executor judecătoresc.

În fond, după casare, cauza a fost înregistrată pe rolul Curții de Apel București - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal sub nr.*/2007.

Prin sentința nr. 2408 din 9 octombrie 2007, Curtea de Apel București - secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamantul Biroul Executori Judecătorești Asociați "M", ca neîntemeiată.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut că în zilele de 5, 15, 20, 21, 22, 26-29/09.2005, inspectorii din cadrul A.N.A.F. și D.G.F.P. - Serviciul de Investigații Fiscale au efectuat o inspecție fiscală parțială, în vederea soluționării adreselor S.C. S.S.A. - societate în faliment, nr. *.2005, **.2005 și **.2005, perioada supusă verificării fiind 15.05.2003-11.09.2005, în urma verificărilor efectuate constatându-se o datorie la bugetul general consolidat în sarcina societății de *** RON TVA, iar pentru virarea cu întârziere a sumei de *** RON, s-au calculat în sarcina societății dobânzi în sumă de *** RON și penalități de întârziere în sumă de *** RON.

În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, ANAF-DGFP -Activitatea de inspecție fiscală a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, prin care s-a stabilit în sarcina BEJ Asociați „M” obligația de plată a acestor sume

Împotriva Deciziei de impunere nr. */05.10.2005 și a măsurilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală, reclamantul a formulat contestație, înregistrată la ANAF-DGFP și sub nr. */26.10.2005,

contestația împreună cu dosarul fiind înaintată către MFP- Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în temeiul art. 178 din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin adresa nr. ***/03.11.2005.

Prin decizia nr. 18/13.02.2005 a MFP-Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de reclamant pentru suma de *** lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, dobânzi aferente în sumă de *** lei și penalități de întârziere aferente în sumă de *** lei și ca nemotivată pentru suma de *** lei reprezentând dobânzi și suma de *** lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA.

Organul de soluționare a contestației a reținut în ceea ce privește suma de *** lei reprezentând TVA că în anul 2004, Biroul de Executori Judecătorești Asociați „M” a întocmit un număr de 18 facturi fiscale de executare silită, din care 10 în baza actelor de adjudecare pentru bunuri imobile și 8 în baza proceselor verbale de licitație, pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă nu a fost virată la bugetul general consolidat al statului, astfel: pentru facturile fiscale de executare silită nr. ***/05.11.2004, nr. ****/17.12.2004, unde adjudecatar este A SRL B, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi în suma de *** lei, respectiv /*** lei, nu a fost virată la bugetul de stat până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală. Pentru prima factură exista actul de adjudecare din 05.11.2004, iar a doua factură fiscală a fost întocmită în baza procesului-verbal de licitație din 16.12.2004, unde valoarea bunurilor mobile s-a stabilit la data licitației.

Pentru facturile fiscale de executare silită nr. ***/25.10.2004 nr. ***/17.12.2004, unde adjudecatar este Sindicatul S, respectiv S.C. L S.A. B, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de *** lei și *** lei nu a fost virată la bugetul de stat până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală. Pentru bunurile executate silit, executorii judecătorești au întocmit actul de adjudecare din datele de 06.10.2004 și 30.11.2004. Pentru bunurile adjudecate în favoarea S.C. P S.R.L. , conform procesului-verbal de licitație din 12.01.2005 taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei nu a fost virată la bugetul statului până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală.

În anul 2005, Biroul de Executori Judecătorești Asociați „M” a emis factura fiscală de executare silită /04.02.2005 și ulterior actul de adjudecare din 11.02.2005, prin care adjudeca în favoarea S.C. L S.A., bunuri imobile (construcții, teren) și bunuri mobile, la valoarea de *** lei, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora fiind în sumă de *** lei.

A mai reținut instanța de fond că organele fiscale au stabilit în sarcina reclamantului T.V.A., ca urmare a faptului că acesta nu a achitat la bugetul de stat, conform pct. 58 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, taxa pe

valoarea adăugată înscrisă în facturile de executare silită, deși avea obligația de a o încasa de la adjudecatar și de a o vira la buget în 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie.

Pe baza acestui context factic și juridic reținut mai sus, instanța de fond a constatat că potrivit dispozițiilor art.128 alin.(1) din Codul fiscal, prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia, iar potrivit art.128 alin.(3), sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată în sensul alin. (1) și transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silită.

De asemenea conform pct.58 (Titlul VI) din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, în cazul bunurilor supuse executării silită, dacă operațiunea constituie livrare de bunuri, obligația întocmirii facturii fiscale revine persoanei abilitate prin lege să efectueze vânzarea bunurilor, care va emite factură fiscală de executare silită, va încasa de la cumpărător contravaloarea bunurilor, inclusiv TVA, pe care o virează la bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie.

A mai reținut prima instanță că taxa pe valoarea adăugată din facturile fiscale de executare silită se înregistrează de către persoanele abilitate prin lege să efectueze executarea silită, în alte conturi contabile decât cele specifice TVA. în situația în care persoana abilitată prin lege să efectueze executarea silită este înregistrată ca plătitor de TVA, nu va evidenția în decontul de TVA, operațiunile respective.

Cumpărătorii-adjudecătorii exercită drept de deducere al TVA pe baza facturilor fiscale de executare silită. În situația în care se prevede plata în rate a bunurilor, TVA se deduce la data stabilită pentru plata ratelor.

Din economia acestor dispoziții legale, Curtea de Apel a mai reținut că pentru vânzările de bunuri supuse executării silită, reclamanta avea obligația să încaseze de la cumpărători-adjudecători, contravaloarea bunurilor, inclusiv TVA, pe care urma să o vireze la bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie.

Sușinerile reclamantei referitoare la faptul că aceste dispoziții au fost respectate de către executori, în sensul că s-au întocmit facturi fiscale de executare silită conform dispozițiilor legale, însă TVA nu a fost virat la bugetul general consolidat întrucât nu a fost achitată BEJ de către adjudecatori, nu au fost luate în considerare de instanța de fond, întrucât prețul vânzării se stabilește - chiar și cel stabilit conform art.445 cod procedură civilă, adică cel stabilit prin evaluare și diminuat cu

25%- inclusiv cu TVA aferentă, dacă pentru acea operațiune se plătește TVA. Or, a constatat prima instanță, persoana abilitată prin lege să efectueze vânzarea bunurilor, în speță executorul judecătoresc, are obligația să emită factură în care separat va evidenția TVA și să încaseze prețul integral, inclusiv TVA aferentă, întrucât nu există posibilitatea unei plăți parțiale în cazul de față.

S-a mai apreciat de către prima instanță că nu prezintă relevanță situația potrivit căreia prețul a fost stabilit, conform art.445 din Codul de procedură civilă, diminuat cu 25%, dacă vânzarea era purtătoare de TVA, la prețul astfel stabilit se determina și TVA aferentă, iar eliberarea dovezii de adjudecare este condiționată de indicarea prețului plătit sau care urmează să fie plătit, preț stabilit cu TVA aferentă, neexistând nici o dispoziție legală care să permită persoanei abilitate de lege să efectueze vânzarea bunurilor să separe prețul vânzării de TVA aferentă și să încaseze separat prețul și separat TVA pe care ulterior să o vireze la bugetul de stat, primind astfel o plată parțială, fără să existe o asemenea posibilitate legală.

S-a mai reținut că, în mod evident, executorul nu este parte în operațiunea comercială, iar debitorul obligației de plată a prețului, inclusiv a TVA-ului aferent, este cumpărătorul, însă din punct de vedere al obligației de virare a sumei reprezentând TVA-ul aferent unei operațiuni purtătoare de TVA, debitorul acestei obligații față de bugetul de stat este persoana care are obligația virării acestei sume către buget, potrivit art.68 pct.18 lit.b din H.G. nr.598/2002, respectiv executorului judecătoresc.

A concluzionat instanța de fond în sensul că reclamantul avea obligația potrivit legii fiscale să vireze TVA aferentă operațiuni purtătoare de TVA, către bugetul statului, obligație pe care nu și-a îndeplinit-o deloc sau cu întârziere, astfel încât, în ipoteza în care cumpărătorul - adjudecatar, nu a depus prețul integral, cu T.V.A. aferentă, reclamantul are posibilitatea să se îndrepte împotriva acestuia pentru a achita diferența de preț, reprezentând c/v T.V.A., neachitată și pe care avea obligația să o achite, pentru a-și recupera prejudiciul suferit ca urmare a virării TVA către bugetul de stat, în virtutea obligațiilor legale, așa cum s-a reținut.

În final, Curtea de Apel București a apreciat că împrejurarea conform căreia prin hotărâri judecătorești irevocabile s-a dispus anularea executării silite și a tuturor actelor de executare pornite în dosarele de executare ale reclamantului, dispunându-se întoarcerea executării și repunerea părților în situația anterioară, în cadrul contestațiilor la executare pornite de către AVAS, nu prezintă relevanță față de speța de față, în care, corespunzător operațiunii vânzării de bunuri supuse executării silite, reclamantul avea obligația, la acea dată, să încaseze de la cumpărătorii-adjudecatari, contravaloarea bunurilor, inclusiv TVA, pe care urma să o vireze la

bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie, neexistând nici o dovadă că la data emiterii deciziei de impunere, creanța fiscală reprezentată de TVA-ul aferent, dobânzile și penalitățile de întârziere s-a stins printr-o formă prevăzută de lege.

Oricum, a constatat instanța că această împrejurare nu afectează valabilitatea actului administrativ-fiscal contestat și nici a Deciziei prin care a fost soluționată contestația, reclamantul neinvocând de altfel, în contestația formulată în temeiul art. 175-177 din O.G. nr.92/2003, cu caracter de procedură administrativă prealabilă, motivul legat de eventuala anulare a formelor de executare silită și întoarcere a executării cu privire la operațiunile ce vizează cauza de față.

În sfârșit, în ceea ce privește susținerea legată de situația că în unele din executările efectuate nu s-a achitat prețul efectiv și bunurile sunt adjudecate de creditori în contul creanței, instanța de fond a reținut că reclamantul nu a indicat în cazul cărei facturi reținute de inspectorii fiscali a avut loc a adjudecare a bunului în contul creanței, neachitându-se un preț, iar cu privire la aceste facturi Raportul fiscal a reținut existența unui preț stabilit și a unei TVA înscrise în aceste facturi, aferentă acestui preț, taxă care însă nu a fost virată la bugetul local.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamantul Biroul Executori Judecătorești Asociați „M”, solicitând modificarea ei în sensul admiterii acțiunii și anulării actelor administrativ-fiscale contestate:

În motivarea căii de atac, recurentul-reclamant a formulat următoarele critici:

1. Contrar celor reținute în sentință, nicio normă juridică nu condiționează eliberarea dovezii/actului de adjudecare de plata taxei pe valoarea adăugată. Transferul dreptului de proprietate operează imediat după licitație, prin actul de adjudecare întocmit conform art. 447 Cod procedură civilă, în cazul neîndeplinirii acestei obligații, executorul judecătoresc fiind pasibil de antrenarea răspunderii față de adjudecator.

2. Debitorul obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată este adjudecatarul, executorul judecătoresc nefiind decât un collector. În speță, adjudecarea s-a făcut în contul unor creanțe, iar nu prin plata unui preț din care să se fi reținut și virat TVA, iar modul în care au procedat autoritățile fiscale creează, în opinia recurentului-reclamant, posibilitatea ca debitul fiscal să fie pretins atât de la executor, cât și de la debitorii reali ai obligației – apărare căreia instanța de fond nu i-a răspuns.

3. Prima instanță nu s-a pronunțat asupra argumentului referitor la modul în care au avut loc executările silită asupra cărora s-au calculat debitele fiscale, în sensul că, pe de o parte, pentru bunurile adjudecate nu s-a plătit un preț efectiv, adjudecarea făcându-se în contul unor creanțe, conform art. 512 alin. (2) Cod procedură civilă, iar pe de altă parte,

predarea efectivă a bunurilor imobile nu a fost efectuată de biroul executorilor judecătorești, așa cum susține intimata-pârâtă.

4. Instanța nu a dat o dezlegare temeinică și legală nici prin prisma apărării subsidiare, legate de împrejurarea că toate executările care au constituit obiectul controlului au fost anulate prin hotărâri judecătorești, dispunându-se repunerea părților în situația anterioară.

În acest sens, recurentul-reclamant a arătat că instanța a reținut greșit că taxa pe valoarea adăugată trebuia totuși reținută și plătită, pentru ca ulterior să fie restituită, de vreme ce ca efect al anulării faptului generator al obligației de plată a TVA aceasta nu mai are izvor juridic, iar statul nu a suferit niciun prejudiciu.

5. Instanța de fond nu s-a pronunțat cu privire la apărările pe care le-a formulat recurentul-reclamant asupra constatărilor cuprinse în raportul de inspecție fiscală.

6. Instanța de fond nu a soluționat capătul de cerere având ca obiect suspendarea executării deciziei de impunere contestate.

Prin întâmpinarea depusă la dosar, intimata-pârâtă DGFP a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

În esență, intimata-pârâtă a arătat că problema de drept dedusă judecății este aceea de a se stabili dacă recurentul-reclamant avea obligația legală de a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării bunurilor pe calea executării silite, or, din acest punct de vedere, debitele contestate au fost stabilite corect, în temeiul dispozițiilor art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, ale pct. 58 alin. (2) lit. B) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, ale art. 68 pct. 18 litera b) din H.G. nr. 598/2002, executorul judecătoresc având obligația să încaseze de la cumpărătorii adjudecători contravaloarea bunurilor vândute și să vireze TVA la bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie.

În întâmpinare au fost invocate și prevederile art. 447 Cod procedură civilă, potrivit cărora după încheierea licitației, executorul judecătoresc întocmește procesul verbal și eliberează actul de adjudecare, dar predarea bunului nu se face decât după plata integrală a prețului, incluzând taxa pe valoarea adăugată.

Cu privire la efectele anulării executărilor silite, întoarcerii executărilor și repunerii părților în situația anterioară, intimata-pârâtă a arătat că aceste împrejurări nu au relevanță în cauză, neexistând nicio dovadă că la data emiterii deciziei de impunere, creanța fiscală reprezentată de TVA, dobânzi și penalități s-ar fi stins printr-o formă prevăzută de lege; eventual s-ar pune problema unor restituiri de sume de la bugetul de stat, în condițiile prevăzute de art. 112 alin.(1) litera b) din Codul de procedură fiscală.

În temeiul art. 305 Cod procedură civilă, în recurs a fost administrată proba cu înscrisuri, la cererea recurentului-reclamant.

Examinând cauza prin prisma motivelor de recurs invocate și a prevederilor art. 304¹ Cod procedură civilă, ținând seama de apărările formulate în întâmpinarea DGFP și notele scrise ale ANAF și având în vedere înscrisurile depuse la dosar în toate etapele procesuale, Înalta Curte constată că recursul este fondat.

Instanța de contencios administrativ și fiscal a fost investită, în temeiul art. 188 (actualul 218) Cod procedură fiscală, să exercite un control de legalitate asupra deciziei nr.***13 februarie 2006, prin care ANAF a soluționat contestația formulată de Biroul de executări judecătorești asociați „M” împotriva deciziei de impunere nr. ***/5 octombrie 2005, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ***/5 octombrie 2005, având același emitent. A fost contestat un debit fiscal în sumă de *** lei, compus din taxă pe valoarea adăugată în quantum de *** lei, dobânzi aferente de *** lei și penalități de întârziere în sumă de *** lei.

În esență, autoritatea fiscală a reținut că în perioada 2004-2005 recurentul-reclamant a emis facturi fiscale de executare silită în temeiul unor acte de adjudecare și procese-verbale de licitație, dar nu a colectat și nu a virat la bugetul de stat consolidat taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În motivarea deciziei de respingere a contestației administrative au fost menționate următoarele facturi și sume care nu au fost virate la bugetul de stat până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală:

- pentru facturile fiscale de executare silită nr. ***/5 noiembrie 2004 și nr. ***/17 decembrie 2004, în care adjudecatar este S.C. A S.R.L., T.V.A. aferentă de *** lei și respectiv **** lei;

- pentru facturile fiscale de executare silită nr. /25 octombrie 2004 și nr. ***/17 decembrie 2004, în care au calitate de adjudecatari S și respectiv S.C. L.S.A. B, TVA aferentă de *** lei și *** lei.

- pentru bunurile adjudecate în favoarea S.C. P S.R.L. conform procesului-verbal de licitație din 12 ianuarie 2005, TVA aferentă de *** lei.

- pentru factura fiscală de executare silită nr. /4 februarie 2005, TVA aferentă clădirilor și terenului în sumă de *** lei, era supusă măsurilor de simplificare prevăzute de O.G. nr. 83/2004, astfel că actul de adjudecare nu trebuia întocmit până ce adjudecatarul nu achita integral prețul, dar T.V.A. aferentă bunurilor mobile, în sumă de *** lei, nu a fost virată la bugetul de stat consolidat până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală.

Potrivit art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada supusă analizei, prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia, iar în temeiul alin. (3) lit. b) a aceluiași articol, are această semnificație juridică

și transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite.

De asemenea, în temeiul pct. 58 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în forma atunci în vigoare, cu referire la art. 155 din Codul fiscal „În cazul bunurilor supuse executării silite, dacă operațiunea constituie livrare de bunuri, obligația întocmirii facturii fiscale revine persoanei abilitate prin lege să efectueze vânzarea bunurilor, care procedează după cum urmează:

a) emite factură fiscală de executare silită, în trei exemplare. Originalul facturii fiscale de executare silită se transmite cumpărătorului, respectiv adjudecatarului, iar exemplarul al doilea se transmite debitorului executat silit;

b) încasează de la cumpărător contravaloarea bunurilor, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pe care o virează la bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data la care adjudecarea a devenit executorie. Dacă prin contract se prevede că plata bunurilor se face în rate, taxa pe valoarea adăugată se virează la bugetul de stat în termen de 5 zile lucrătoare de la data stabilită prin contract pentru plata ratelor. O copie de pe documentul prin care s-a efectuat plata taxei pe valoarea adăugată va fi transmisă debitorului executat silit;

c) taxa pe valoarea adăugată din facturile fiscale de executare silită se înregistrează de către persoanele abilitate prin lege să efectueze vânzarea bunurilor supuse executării silite, în alte conturi contabile decât cele specifice taxei pe valoarea adăugată. În situația în care persoana abilitată prin lege să efectueze vânzarea bunurilor supuse executării silite este înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, nu va evidenția în decontul de taxă pe valoarea adăugată operațiunile respective”.

În raport cu aceste prevederi legale, instanța de fond a reținut corect că executorul judecătoresc nu este parte în operațiunea de livrare a bunului, că debitorul obligației de plată a prețului, inclusiv a taxei pe valoarea adăugată aferente, este cumpărătorul, dar obligația de încasare și de virare a TVA către buget revine executorului prin intermediul căruia se efectuează transferul proprietății pe calea executării silite.

Conținutul și obiectul raportului juridic fiscal născut între recurentul-reclamant și autoritatea fiscală nu pot fi însă analizate fără a se ține seama de împrejurările concrete în care au avut loc livrările de bunuri supuse analizei și de efectele propriu-zise produse asupra bugetului de stat consolidat, pentru că rolul instanței de contencios administrativ și fiscal, al judecătorului, în general, este acela de a aplica dreptul în cazuri determinate.

Din actele de adjudecare și procesele-verbale de licitație pe baza cărora au fost întocmite facturile fiscale de executare silită menționate anterior, rezultă că pentru bunurile care au constituit obiectul transferului de proprietate, nu a fost plătită o sumă de bani cu titlu de preț, prin intermediul executorului judecătoresc, bunurile fiind adjudecate de

creditori, în contul unor părți din creanțele executate silit, astfel că operațiunile respective nu s-au încadrat în ipoteza tipică a normelor procesual-civile cuprinse în art. 444 și 447 Cod procedură civilă și a normei de drept fiscal cuprinse în art. 58 alin. (2) litera b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Cât privește efectele juridice produse în plan fiscal de anularea, prin hotărâri judecătorești, a executărilor silite și a tuturor actelor de executare, apărarea formulată în întâmpinările intimatelor-pârâte a fost aceea că nu afectează valabilitatea actelor administrative contestate, ci eventual se poate pune problema unor restituiri de sume în condițiile reglementate de Codul de procedură fiscală, la cererea debitorului (în speță, reclamantul-recurent).

Același raționament se regăsește și în considerentele sentinței recurate, unde instanța de fond a reținut că reclamantul avea obligația să încaseze și să vireze la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată, iar apoi, urmare a anulării actelor de executare, să ceară restituirea sumelor conform art. 112 alin. (1) lit. h) din Codul de procedură fiscală.

Într-adevăr, de regulă motivele de anulare a unui act administrativ se analizează în raport cu situația existentă în momentul emiterii lui, dar judecătorul are a chibzui și asupra eficienței soluției pe care o adoptă, reluarea unor proceduri ulterioare, cu caracter administrativ, în vederea restituirii unor sume pentru care a fost desființat faptul generator al obligației de plată, prelungind nejustificat dezlegarea raportului fiscal, dincolo de un termen rezonabil.

Cu alte cuvinte, luarea în considerare a unor împrejurări intervenite ulterior, cum este în speță menționata desființare a faptului generator al obligației fiscale, permite verificarea menținerii aptitudinii actelor administrative respective de a răspunde scopului pentru care au fost emise, cu păstrarea echilibrului între interesul public și drepturile ori interesele legitime private ale destinatarului actului.

Din această perspectivă, instanța de judecată poate examina, ținând cont de toate împrejurările pertinente ale cauzei cu care a fost sesizată, dacă în final există o pierdere de venituri fiscale care să nu poată fi evitată decât prin menținerea actelor administrative atacate și regularizarea ulterioară a plăților, așa cum a sugerat autoritatea fiscală și a reținut instanța de fond, pentru că măsurile necesare pentru colectarea taxei pe valoarea adăugată și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

Or, având în vedere, pe de o parte, că executorul judecătoresc nu este el însuși debitorul taxei pe valoarea adăugată, ci are doar obligația de a o reține și de a o vira către buget, iar pe de altă parte, că faptele generatoare ale obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată au fost desființate prin anularea executărilor silite, Înalta Curte constată că soluția

de respingere a acțiunii și menținere a actelor administrativ-fiscale contestate nu răspunde cerințelor și principiilor expuse mai sus, întrucât depășește ceea ce este necesar și rezonabil pentru atingerea obiectivelor propuse.

În consecință, Înalta Curte va admite recursul și în temeiul art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 va modifica sentința atacată, în sensul că va admite acțiunea formulată potrivit art. 218 Cod procedură fiscală și va anula actele contestate.

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

Admite recursul declarat de Biroul Executorilor Judecătorești Asociați "M", împotriva sentinței nr. 2408 din 9 octombrie 2007 a Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că admite acțiunea formulată de reclamantul Biroul Executorilor Judecătorești Asociați „M”.

Anulează Decizia nr. 18 din 13 februarie 2006 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Decizia de impunere nr. ***din 5 octombrie 2005 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice și Dispoziția de măsuri din 5 octombrie 2005.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 27 martie 2009.

JUDECATOR, JUDECATOR, JUDECATOR,

MAGISTRAT ASISTENT,