

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

DECIZIA nr.1771

Dosar nr.526/46/2009*

Ședința publică de la 3 aprilie 2014

Președinte: X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Magistrat asistent

&&&

La data de 6 martie 2014 s-a luat în examinare recursul declarat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.(în calitate de succesoare a Direcției Generale a Finanțelor Publice .X.) în nume propriu și în numele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, împotriva sentinței civile nr..X./F-cont din 21 august 2012 a Curții de Apel .X.- Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la data de 6 martie 2014, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 13 martie 2014 și ulterior, la data de 20 martie 2014, la data de 27 martie 2014 și la data de 3 aprilie 2014.

În temeiul art.146 din Codul de procedură civilă, intimata-reclamantă S.C. .X.S.R.L. a depus la dosarul cauzei concluzii scrise.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Primul ciclu procesual

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X.la data de 24.04.2009, SC .X. SA a solicitat, în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Generală de Soluționare a

Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, anularea deciziei nr. .X./17.03.2009, emisă de D.G. - A.N.A.F., admiterea contestației administrative împotriva deciziei de impunere nr. .X./7.11.2007 emisă de D.G.F.P. .X. pentru Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii și a actelor de constatare ce au precedat această decizie, cu cheltuieli de judecată.

Prin sentința nr..X. /F-CONT/07 octombrie 2009, Curtea de Apel .X.a admis cererea, a anulat decizia nr..X./17.03.2009 a M.F.P.-A.N.A.F.-D.G.F.P. și decizia de impunere nr. .X. /07.11.2007 cu privire la impozit pe profit și accesorii, TVA și accesorii, și a obligat pârâtele să plătească reclamantei .X. lei cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea a avut în vedere următoarele aspecte:

Societatea comercială contestatoare a solicitat organelor fiscale efectuarea unui control fiscal pentru verificarea modului de determinare, evidențiere și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat pentru perioada 2001 - 2007, prin adresa nr..X. /5.03.2007.

Organele fiscale au efectuat verificarea numai pentru perioada 01.04.2005 - 31.08.2007, luând în considerare datele din bilanța de verificare, bilanțul contabil, declarația anuală privind impozitul pe profit și registrul de evidență fiscală, pentru perioada anterioară datei de 31.12.2005, fără a efectua verificări și pentru această perioadă.

S-a întocmit procesul verbal din 1.11.2007 și raportul de inspecție fiscală generală (filele 83- 104), în care s-a reținut că societatea SC .X.nu a calculat corect diferențele de preț aferente produselor finite intrate și ieșite din gestiune, pe perioada anterioară datei de 31.12.2005, ceea ce a condus la majorarea profitului cu suma de .X. lei (diferență de preț la produse finite). Această diferență a fost urmare a faptului că societatea nu a respectat prevederile O.M.F.P. nr.306/2002 și prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal.

S-a emis decizia de impunere nr. .X./7.11.2007 (filele 104 - 108) privind obligațiile suplimentare de plată ale societății, pentru sumele reținute în raport.

Societatea a contestat decizia de impunere, iar organele fiscale au suspendat soluționarea cauzei prin decizia nr.22/29.01.2008, deoarece se formulase plângere penală.

Această decizie a fost atacată de SC .X.SA, contestația fiind soluționată prin sentința nr..X. /26.03.2008, pronunțată de Curtea de Apel .X. , irevocabilă, care a anulat decizia nr.22/2008 și a obligat ca A.N.F.P. să soluționeze contestația.

Prin decizia nr..X./17.03.2009, M.F.P. A.N.A.F. a respins contestația împotriva deciziei de impunere nr..X./7.11.2006, ca nemotivată în ce privește TVA și ca neîntemeiată în ce privește impozitul pe profit suplimentar.

La 7.11.2007, M.F.P. - A.N.D.F. - D.G.F.P. .X. a sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria .X.pentru efectuarea de cercetări asupra infracțiunilor săvârșite la SC .X.SA, conform Legii nr.241/2005 și Legea nr.82/1991(filele 498 - 500). Plângerea a fost determinată de cele reținute în procesul verbal de control.

Prin rezoluția din 6.03.2008 (fila 483-485), Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuiților .X. și X.

Împotriva acesteia DGFP .X. a formulat plângere soluționată prin rezoluția din 8.09.2008 prin respingere (fila 486 -488).

Împotriva acestei din urmă rezoluții, D.G.F.P. .X. a formulat plângere (fila 491-497).

Prin sentința penală nr. X/13.02.2009, Judecătoria .X. a desființat rezoluția nr..X. /P/6.03.2007, menținută prin rezoluția din 3.09.2008, dispunând trimiterea cauzei la Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. în vederea redeschiderii urmăririi penale. În motivare s-a arătat că raportul de expertiză pe care s-a întemeiat soluția atacată nu a fost adus la cunoștința D.G.F.P. .X. pentru a putea formula obiecțiuni.

Prin decizia nr.X/R/2.07.2009 (filele 505 - 510), Tribunalul .X. a admis recursul împotriva sentinței sus menționate, iar pe fond a respins plângerea împotriva rezoluției Parchetului

Raportul de expertiză întocmit în cauză de expert .X. a reținut că suma de .X. lei reprezintă diferența dintre stocul valoric înregistrat în contabilitate în contul „produse finite” și stocul produselor finite inventariate la 31.12.2006. Societatea a diminuat soldul contului „produse finite” pentru a pune de acord inventarierea faptică cu soldul scriptic, valoric din contabilitate.

Instanța a reținut că înregistrările în contabilitate trebuie să urmărească principiul realității, consacrat și în art.6 din Legea nr.82/1991 cu modificările ulterioare. Astfel, dacă în actele de control cât și în expertiză s-a reținut că diferența de .X. lei a rezultat dintr-o înregistrare eronată, nesuținută de documente primare, se desprinde concluzia că această valoare nu poate reprezenta lipsă în inventar de vreme ce nu au putut exista documente primare care să justifice această valoare, deoarece nu au existat produsele respective.

Însă temeiul de drept pentru emiterea deciziei de impunere atacată este reprezentat de art. 21 alin. 4 lit. c) din Codul fiscal potrivit căruia nu sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI.

Or, dacă în cauză nu este vorba despre o lipsă în gestiune, a constatat Curtea, textul de mai sus nu are aplicabilitate, astfel că actele de control și decizia de impunere, întocmite în temeiul său sunt afectate de nulitate.

Împotriva acestei sentințe a fost declarat recurs de către pârâtele ANAF și DGFP .X., prin care s-a susținut că hotărârea atacată este nelegală și netemeinică, deoarece instanța de fond a făcut o aplicare greșită a prevederilor art. 22 C.proc.pen, iar pe de altă parte, în mod greșit a înlăturat prevederile art. 21 al. 4 lit. c C.fisc., câtă vreme suma de .X. lei este determinată de greșita aplicare a legislației contabile, fiind, din punct de vedere fiscal, considerată o lipsă în gestiune.

Prin Decizia X/30.03.2010, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul declarat de pârâte și a modificat sentința atacată în sensul că a respins acțiunea.

Împotriva acestei decizii s-a formulat cerere de revizuire, ce a făcut obiectul dosarului nr. .X. /1/2010 al Înaltei Curți de Casație și Justiție, întemeiată pe prevederile art. 322 pct. 5 C.proc.civ., înscrisul nou fiind reprezentat de declarația dată în fața organelor de urmărire penală de către consultantul fiscal .X. , în dosarul penal nr..X. /P/2009 al Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. la data de 20.11.2009, în faza procesuală a efectuării actelor premergătoare

începerii urmăririi penale, prin care aceasta infirmă practic concluziile raportului de expertiză contabilă efectuat în fața Curții de Apel .X. .

Prin Decizia nr. X/19.04.2011 pronunțată în Dosarul .X. /1/2010, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis cererea de revizuire formulată de SC .X.SA împotriva Deciziei nr. X/30.03.2010, pe care a schimbat-o în parte, în sensul că a admis recursul declarat de pârâte împotriva Sentinței nr. .X. /07.10.2009 a Curții de Apel .X. , a casat sentința atacată și a trimis cauza spre rejudecare aceleiași instanțe.

La adoptarea acestei soluții, Înalta Curte a avut în vedere faptul că prin declarația judiciară, dată în fața organelor de urmărire penală, de către experta .X. , aceasta își infirmă practic propria lucrare, ce a servit drept temei al pronunțării unei soluții de către instanța de recurs.

Astfel, a constatat că se impune clarificarea situației de fapt și de drept cu efectuarea unei noi expertize de specialitate care să stabilească dacă a existat în realitate o lipsă în gestiune sau dacă stocul produselor finite a fost majorat exclusiv scriptic urmare a unor erori de înregistrare contabilă.

2. Soluția instanței de fond, în rejudecare

Cauza a fost înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. la data de 29.09.2011. În rejudecarea fondului, s-a dispus efectuarea unei noi expertize de către un alt consultant fiscal.

Prin sentința civilă nr..X./F-cont din 21 august 2012, Curtea de Apel .X.- Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a admis cererea formulată de reclamanta S.C. .X.S.R.L. în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., a anulat decizia nr..X./17.03.2009 a MFP-ANAF-DGFP și decizia de impunere nr..X. /07.11.2007 cu privire la impozit pe profit, accesorii, TVA și accesorii și a obligat pârătele să plătească reclamantei X lei cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a analizat probatoriul efectuat în cauză și, ținând cont de dezlegările date prin decizia de casare, a constatat următoarele aspecte:

Concluzia expertului este aceea că, dacă se raportează la documentele primare și la modul cum acestea trebuiau să se reflecte în contabilitate, reclamanta nu datorează suma de .X. lei; în schimb, dacă se raportează la modul în care aceste documente au fost înregistrate în contabilitate, actele de control rețin corect această sumă.

Existența unor erori de înregistrare contabilă rezultă și din declarația judiciară dată în fața organelor de urmărire penală de către experta .X. , înscris considerat determinant de către instanța de recurs și care a condus la admiterea cererii de revizuire și reluarea judecării (filele 39-43 din dosarul .X. /1/2010), precum și cu mențiunile din chiar raportul de inspecție fiscală (filele 83 - 103 din primul dosarul de fond).

Cum în cauză nu s-a dovedit existența unei lipse reale în gestiune, Curtea a apreciat că se pune problema dacă stabilirea eronată a bazei de impunere a fost corect calificată de către organele fiscale drept lipsă în gestiune cu consecința aplicării art. 21 al. 4 lit. c și art. 128 al. 3 C. fiscal.

Astfel, a reținut judecătorul fondului, erorile de înregistrare contabilă se corectează în procedura prevăzută de OMFP 1742/2005, art. 63, iar întreg ansamblul legislației fiscale face să primeze realitatea raporturilor juridice, iar nu modul cum acestea se reflectă în contabilitate. Potrivit Codului de procedură fiscală, inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere (art. 105 al. 1), organul fiscal având obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul (art. 7 al. 3), iar în cazul în care obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impunere reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate (art. 15 al. 1).

De aceea, Curtea a constatat că, raportându-se exclusiv la înregistrările contabile, care s-au dovedit a fi eronate, fapt pe care de altfel nici pârâtele nu l-au contestat - ci dimpotrivă, și echivalând diferența valorică dintre cele stocul scriptic și cel real ca pe o lipsă în gestiune, fără a se ține seama de eroarea intervenită, au fost

încălcate principiile enunțate mai sus, dând erorii în discuție consecințe juridice pe care legea nu le prevede.

Curtea de apel a mai reținut că producerea acestui gen de eroare, precum și faptul că la corectarea ei nu s-au respectat dispozițiile legale sunt împrejurări susceptibile de a atrage răspunderea persoanelor însărcinate cu ținerea contabilității, nicidecum să conducă la majorarea bazei de impunere, câtă vreme documentele primare și operațiunile reale nu justifică acest tratament.

În consecință, Curtea, constatând că nu sunt aplicabile prevederile art. 21 al. 4 lit. c și ale art. 128 al. 3 C.fisc., ipoteză reținută eronat de organele fiscale, a constatat că acțiunea este întemeiată, iar, în temeiul art. 274 Cod procedură civilă a obligat pârâtele să plătească reclamantei cheltuielile de judecată efectuate în primul și în cel de-al doilea ciclu procesual.

3. Cererea de recurs

Împotriva acestei hotărâri, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.(*în calitate de succesoare a Direcției Generale a Finanțelor Publice .X.*) în nume propriu și în numele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a declarat recurs, invocând în drept dispozițiile art. 304 pct.9 din Codul de procedură civilă.

Cererea de recurs a fost întemeiată pe dispozițiile art. 304 pct.9 și art. 304¹ Cod procedură civilă, în motivarea ei arătându-se în esență că soluția de anulare a actelor administrativ fiscale contestate în cauză nu poate fi menținută în condițiile în care ea reflectă exclusiv concluziile raportului de expertiză, deci este fundamentată pe un singur mijloc de probă care în opinia recurentelor nu reprezintă o probă concludentă, pertinentă și utilă, lucrarea fiind întocmită de expert cu nesocotirea dispozițiilor legale, iar instanța a ignorat apărările pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin respingerea nejustificată a obiecțiunilor formulate de aceasta la raportul de expertiză. Răspunsurile expertului contabil la obiectivele stabilite de instanță (Ia, Ib și II) sunt greșite deoarece: a fost avută în vedere valoarea bunurilor aflate în realitate în inventar (X lei) , iar nu valoarea contabilă exclusiv scriptică a stocului de produse finite la 31 decembrie 2005 reținută de echipa de inspecție fiscală, astfel cum era menționată în raportul de audit pe anul 2005; lipsa în gestiune a fost reală și

nu s-a datorat calculului eronat al contului 348 „Diferențe de preț în produse finite”; deși se stabilește eronat că societatea reclamantă nu datorează suma de .X. lei întrucât a fost majorat debitul contului 348 cu suma de X lei față de X lei, expertul precizează în concluzia raportului că suma de .X. lei, sub aspectul înregistrării în contabilitate, a raportării formale în situațiile financiar contabile, a fost corect reținută în actele de control.

Deși prima instanță a reținut existența unor erori de înregistrare contabilă și a apreciat că trebuia urmată numai procedura prevăzută de art. 63 din OMFP nr. 1752/2005, recurentele au precizat că pentru corectarea erorilor de înregistrare contabilă în baza art. 63(1) și (2) din acest ordin, informațiile trebuiau să fie credibile, ceea ce în cauză nu s-a demonstrat întrucât situațiile financiare ale anilor 2005 și 2006 sunt semnate de administratorul societății care își asuma răspunderea întocmirii lor prin declarația însoțitoare, din raportul auditorului independent rezultând că situațiile financiare prezintă cu fidelitate sub toate aspectele semnificative poziția financiară a societății. Totodată, corectarea erorilor contabile trebuia prezentată în notele la situațiile financiare întocmite la 31 decembrie 2006, fapt nerealizat, iar corectura se efectuat pe seama rezultatului reportat, ceea ce de asemenea nu s-a demonstrat.

Contrar celor reținute în considerentele sentinței recurate, existența erorilor de înregistrare contabilă nu rezultă și din declarația judiciară dată în fața organelor de cercetare penală de către consultantul fiscal .X. , în realitate prin declarația dată expertul menținându-și punctul de vedere exprimat în raportul de expertiză contabilă judiciară; în sprijinul acestei susțineri recurentele au prezentat o analiză comparativă a declarației judiciare în discuție față de raportul de expertiză efectuat în primul ciclu procesual.

S-a apreciat ca total eronată opinia instanței că echipa de inspecție fiscală avea obligația să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, fără a stabili obligații de plată în sarcina acestora, deoarece printr-o astfel de interpretare se lipsește de substanță și de efecte juridice instituția inspecției fiscale ale cărui obiect și atribuții sunt prevăzute de art. 94 din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Reluând în detaliu apărările prezentate și în fața instanței de fond, recurentele au subliniat că actele administrativ fiscale au fost emise cu respectarea legii și, deci, se impune menținerea lor, sub aspectul tuturor obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în sarcina S.C. .X.S.R.L. (fostă SC .X. SA), respectiv impozit pe profit și TVA, cu accesoriile aferente.

În fine, s-a criticat și măsura obligării pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată efectuate de societatea reclamantă (onorariu expert) arătându-se că nu erau îndeplinite condițiile prevăzute de art. 274(1) Cod procedură civilă privind culpa procesuală a autorității fiscale și condiția ca partea care solicită aceste cheltuieli să fi câștigat în mod irevocabil procesul. În plus, consideră recurentele că suma solicitată este nejustificat de mare în raport de demersurile efectuate de expert în acest dosar.

Intimata S.C. .X.S.R.L. a formulat *întâmpinare*, combătând punctual criticile din cererea de recurs, cu accent pe caracterul obligatoriu al dezlegărilor pe care Înalta Curte de Casație și Justiție –Secția contencios administrativ și fiscal, prin decizia civilă nr.X/19.04.2011, le-a dat atât în ce privește chestiunile de drept analizate cât și cu privire la necesitatea administrării unei noi probe cu expertiză contabilă. În acest context, instanța de trimitere era obligată să determine dacă a existat în realitate lipsă în gestiune sau dacă este vorba de o eroare scriptică de înregistrare contabilă, dispunând în acest sens efectuarea unei expertize, iar rezultatul se regăsește în lucrarea de specialitate întocmită de expert contabil .X. a cărui concluzie clară a fost aceea că prin raportare la operațiunile reale desfășurate de societate, suma de .X. lei reținută de organul fiscal nu constituie lipsă în gestiune.

Concluzia expertului desemnat de instanța de rejudecare este întărită și de opinia expertului consilier X, consemnată ca atare și depusă la dosar.

4. Soluția instanței de recurs, considerente și temei de drept

Examinând cauza din perspectiva obiectului ei, a normelor legale incidente, a criticilor aduse de recurente și a apărărilor intimei, Înalta Curte reține că recursul este nefondat și îl va respinge în consecință.

Având în vedere caracterul exhaustiv al analizei instanței de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel .X. , materializată în considerentele sentinței civile pronunțate la 21 august 2012, în rejudecare, instanța de control judiciar nu se va mai opri în detaliu asupra situației de fapt ce a generat prezentul litigiu ci va puncta principalele chestiuni care susțin soluția de menținere ca legală și temeinică a hotărârii recurate.

Prin decizia nr. X/19 aprilie 2011, în temeiul art. 322 pct.5 teza I Cod procedură civilă, Înalta Curte de Casație și Justiție-Secția contencios administrativ și fiscal a admis cererea de revizuire formulată de SC .X. SA (în prezent S.C. .X. S.R.L.) împotriva deciziei nr. X/30 martie 2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal , pe care a schimbat-o în parte în sensul că a admis recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva sentinței nr. .X. /7.10.2009 a Curții de Apel .X.-Secția contencios administrativ și fiscal, casând această sentință și trimitând cauza spre rejudecare aceleiași instanțe. Înscrișul nou invocat în susținerea revizuirii și considerat de Înalta Curte a se circumscrie dispozițiilor art. 322 pct.5 Cod procedură civilă a fost reprezentat de declarația dată de expertul X în fața organelor de cercetare penală în cadrul dosarului penal nr. .X. /P/2009 al Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. , declarație prin care își infirmă practic concluziile raportului de expertiză efectuat în fața instanței Curții de Apel .X. și care a stat la baza pronunțării sentinței nr. .X. /2009 desființată/modificată în recurs prin decizia ÎCCJ-SCAF a cărei revizuire s-a cerut.

Conform deciziei de casare instanța de rejudecare urma să dea eficiență dispozițiilor art. 129 (4) și (5) Cod procedură civilă pentru clarificarea situației de fapt și de drept, mai exact de a dispune completarea probatoriului cu efectuarea unei noi expertize contabile de specialitate care să lămurească dacă a existat o lipsă în gestiunea societății revizuate/reclamante sau dacă stocul de produse finite a fost majorat exclusiv scriptic urmare unei erori de înregistrare contabilă.

Conform art. 315(1) Cod procedură civilă sunt obligatorii dezlegările date prin hotărârea instanței de recurs în caz de casare atât în privința problemelor de drept cât și în privința administrării unor probe, iar în speță instanța de rejudecare a procedat întocmai,

dispunând efectuarea unei noi expertize contabile, ale cărei obiective au fost stabilite în acord cu considerentele deciziei ÎCCJ-SCAF nr.X/2011.

Necesitatea administrării probei cu expertiza tehnică contabilă decurge în mod evident din faptul că în motivarea deciziei de impunere nr. .X./7 noiembrie 2007 privind obligațiile suplimentare de plată ale societății reclamante organul fiscal (DGFP .X.) a reținut că societatea a înregistrat o lipsă de inventar la produse finite în sumă de .X. lei la data de 31 decembrie 2006.

După o analiză a documentelor primare ale societății reclamante expertul contabil a stabilit că nu s-au constatat diferențe cantitative, deci că nu există lipsă în gestiune (obiectivul I a), că în perioada 2001-2005 a fost înregistrată în debitul contului 348 („Diferențe de preț la produse finite”) suma de .X. lei față de suma de .X. lei care rezultă din calculul expertului (obiectivul I b) și, în fine, că dacă se raportează la documentele primare și la modul în care acestea trebuiau reflectate în contabilitate, reclamanta nu datorează suma de .X. lei (obiectivul II). Precizarea expertului la acest din urmă obiectiv în sensul că suma precizată este reținută în mod corect în actul de control dacă se raportează la modul în care documentele au fost înregistrate la contabilitate, nu schimbă în nici un fel concluzia expertului la obiectivul II anume ca „în funcție de determinările de la pct.I să se stabilească dacă pentru suma de .X. lei reținută prin actele de control, societatea datorează la bugetul de stat sume de titlu de TVA și accesorii la data de 31 decembrie 2006”.

Din actele dosarului reiese că reclamanta a formulat obiecțiuni la raportul de expertiză contabilă pe care însă instanța le-a calificat drept apărări de fond, iar după închiderea dezbaterilor pârâta DGFP .X. a depus la dosar o cerere cu obiecțiuni la expertiză solicitând ca acestea să fie avute în vedere la pronunțarea pe fondul cauzei. Este infirmată astfel critica recurentei DGFP .X. care susține că instanța i-a respins aceste obiecțiuni.

Din considerentele sentinței se observă că instanța a ținut seama în evaluarea acțiunii cu care a fost investită de susținerile/apărările ambelor părți și a pronunțat soluția de admitere a acțiunii pe baza întregului material probator, inclusiv a expertizei de specialitate dispusă în virtutea art. 315(1) Cod

procedură civilă, a cărei valoare probatorie este stabilită clar prin decizia nr.X/2011 a ÎCCJ. S-a reținut în mod judicios că pentru perioada de referință nu a fost identificată o lipsă în gestiune, dar că au existat erori de înregistrare contabilă, erori evidențiate de expert și de actul care a stat la baza revizuirii deciziei nr. X/2010 a ÎCCJ-SCAF, respectiv declarația judiciară dată în fața organelor de cercetare penală de expertul .X. care a întocmit raportul de expertiză în primul ciclu procesual. În acest context judiciar apare ca neadecvată analiza comparativă a declarației menționate față de raportul de expertiză întocmit inițial, așa cum propun recurențele.

În privința erorilor scriptice, în mod corect, instanța fondului a subliniat că în nici un caz acestea nu pot produce consecințe fiscale așa cum s-a apreciat de către autoritățile pârâte. Nerespectarea dispozițiilor legale pentru corectarea erorilor în discuție ar putea conduce eventual la tragerea la răspundere a celor responsabili cu ținerea contabilității. De aceea, aspectele de detaliu ale acestei proceduri, enunțate prin cererea de recurs, sunt nerelevante în prezenta cauză.

În materie fiscală realitatea raporturilor juridice este cea care primează, astfel că în condițiile în care prin raportare la operațiunile reale desfășurate de societate, suma de .X. lei nu constituie lipsă în gestiune, s-a conchis că organul fiscal a aplicat în mod greșit art. 21(4) lit.c) și art. 128(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pe cale de consecință au fost anulate ca nelegale actele administrativ fiscale a căror anulare s-a cerut.

Referitor la critica ce vizează aplicarea greșită de către prima instanță a dispus art. 274(1) Cod procedură civilă și obligarea autorităților pârâte la plata cheltuielilor de judecată constând în onorariul de expert achitat de reclamantă, Înalta Curte constată că prin soluția de admitere a acțiunii formulate în contradictoriu cu DGFP .X. și ANAF este demonstrată implicit culpa procesuală a acestor autorități, iar în ceea ce privește quantumul cheltuielilor, acesta nu numai că este dovedit cu documentele justificative depuse la dosar dar este și proporțional cu munca depusă de expertul contabil. Deci, curtea de apel a interpretat și aplicat corect dispozițiile art. 274(1) Cod procedură civilă .

Potrivit celor expuse se observă că nu există motive pentru reformarea sentinței atacate și având în vedere dispozițiile art.

312(1) Cod procedură civilă și art. 20(1) din Legea nr. 554/2004 modificată și completată

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

Respinge recursul declarat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.(*în calitate de succesoare a Direcției Generale a Finanțelor Publice .X.*) în nume propriu și în numele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, împotriva sentinței civile nr..X./F-cont din 21 august 2012 a Curții de Apel .X.- Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 3 aprilie 2014.

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X

x