Contestaţie act administrativ fiscal. Impozite şi taxe locale. Cadru procesual. Calitate procesuală pasivă. Obiectul acţiunii. Acţiune respinsă ca inadmisibilă

Curtea de Apel Cluj, Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal, decizia nr. 852 din 30 ianuarie 2014

Pârâtul MUNICIPIUL SIGHETU MARMAŢIEI – DIRECŢIA DE VENITURI, a declarat recurs împotriva sentinţei civile nr. 3396/27.05.2013, pronunţată în dosarul nr. …/100/2011 al Tribunalului Maramureş solicitând admiterea recursului cu consecinţa anulării sentinţei atacate.

În motivarea recursului, pârâtul arată că sentinţa instanţei de fond nu este întemeiată, întrucât el a respectat toate prevederile legale cu privire la emiterea deciziei de impunere recalculându-i impozitul pe anul 2011 conform documentelor justificative trimise de către reclamantă, iar prin adresa cu nr.11662 din 23.08.2011 şi decizia de impunere nr.13076 din 22.08.2011 i s-a comunicat recalcularea impozitului, iar reclamanta a fost de acord cu recalcularea prin achitarea totală a debitului.

Reclamanta B. SA a depus întâmpinare prin care a solicitat respingerea în totalitate a recursului declarat şi menţinerea soluţiei instanţei de fond.

Asupra recursului, Curtea de Apel va reţine următoarele:

Reclamanta a chemat în judecată pe pârâtul Direcţia Fiscală a

Municipiului Sighetu Marmaţiei solicitând anularea în totalitate a deciziei de impunere 10806/4675/12.07.2011, precum şi obligarea pârâtei la recalcularea impozitului pe clădiri aferent anului 2011 raportat la noua valoare de evaluare înregistrată în contabilitatea societăţii.

Prevederile art.209 alin.4 C.pr.fiscală stabileste că, contestaţiile formulate împotriva actelor administrative fiscale emise de autorităţile administraţiei publice locale precum şi de alte autorităţi publice care potrivit legii administrează creanţe fiscale se soluţionează de către aceste autorităţi.

Aceste prevederi infirmă teza reclamantei conform căreia Municipiul în calitate de persoană juridică de drept public a emis actul administrativ atacat şi este partea împotriva căreia trebuie să-şi îndrepte acţiunea.

Atât decizia de impunere pe care a atacat-o pe cale de acţiune reclamantul, cât şi dispoziţia Primarului care nu face obiectul acţiunii judiciare sunt emise de autoritatea executivă a unităţii administrativ teritoriale, respectiv de Primarul acestui municipiu. Direcţia fiscală este un serviciu subordonat primarului şi care face parte din autoritatea executivă a administraţiei publice locale, astfel încât acţiunea trebuia formulată în contradictoriu cu Primarul municipiului Sighetu Marmaţiei. Primarul este autoritatea publică care a emis actul şi care are legitimare procesuală pasivă potrivit prevederilor art.8 şi 18 din Legea 554/2004. Astfel, autorităţile publice au în principiu calitatea de pârât în litigiul de contencios administrativ în calitate de emitent al actului administrativ , iar persoana juridică de drept public este chemată în judecată alături de autoritatea publică atunci când se solicită şi despăgubiri.

Pe de altă parte, prevederile art.218 C.pr.fiscală, determină obiectul acţiunii în contencios administrativ fiscal care este decizia, în cazul nostru dispoziţia emisă în soluţionarea

contestaţiei administrativ fiscale, care nu face obiectul acţiunii judiciare.

Formulând acţiunea împotriva deciziei de impunere fără a ataca şi dispoziţia emisă în soluţionarea contestaţiei administrativ fiscale de a cărei existenţă nu se aminteşte, acţiunea reclamantei raportat la prevederile mai sus arătate este inadmisibilă.

Prin urmare, Curtea de Apel în conformitate cu prevederile art.312 şi 304 pct.9 C.pr.civ. raportat la art.20 din Legea 554/2004 va admite recursul, va casa în întregime sentinţa atacată şi rejudecând în fond cauza, va respinge ca inadmisibilă cererea formulată de reclamanta SC B. SA.

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro

Contestaţie act administrativ fiscal. TVA. Caracter fictiv al operaţiunilor. Constatări ale parchetului. Constatări ale organului fiscal. Sarcina probei în litigiile fiscale este în partea reclamantului, iar nu în sarcina organului

fiscal

Curtea de Apel Cluj, Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal, decizia nr. 348 din 16 ianuarie 2014

Recurentul pârât DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA a declarat recurs, casarea hotărârii atacate şi rejudecând cauza, pronunţarea unei noi hotărâri prin care să se dispună respingerea acţiunii ca netemeinică şi nelegală.

Recurenta arată că, hotărârea este nelegală prin prisma considerentului ca a fost admisa acţiunea formulata cu petite care nu pot fi puse in aplicare având in vedere faptul ca anularea unei decizii de impunere nu creează in mod automat dreptul la rambursare de TVA, rambursarea de TVA trebuind sa fie realizata strict pe calea administrativă data in competenta organelor fiscale. Anularea deciziei de impunere poate crea efecte numai in ceea ce priveşte TVA stabilita suplimentar si in ceea ce priveşte TVA respinsa la rambursare deoarece numai acesta este conţinutul acestui act administrativ – asa cum se poate constata la pct. 2.2.1 din Decizia de impunere F- CJ- 1033/15.11.2011 .

Acest raţionament rezulta din faptul ca nu pot fi rambursate decât creanţele exigibile si in condiţiile si formele stabilite de lege aşa cum rezulta din dispoziţiile art. 116 din O.G. nr.92/2003 care prevăd următoarele “În sensul prezentului articol, creanţele sunt exigibile: a) la data scadenţei, potrivit art. 111; b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opţiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii „

Pe cale de consecinţa o hotărâre judecătoreasca data in material contenciosului administrative nu poate juca rolul de stabilire a creanţelor exigibile.

Fata de aceste considerente se constată ca prin dispozitiv instanţa a încălcat formele de procedura prevăzute de lege sub sancţiunea nulităţii, respectiv a dat o dispoziţie de punere in executare, respectiv o forma de stingere a obligaţiilor, de plata (rambursarea TVA) deşi nu intra in competenta instanţei de contencios administrativ sa asigure stingerea obligaţiilor si mai mult decât atat, privind o creanţa care nu este exigibila.

Daca s-ar accepta soluţia instanţei, consecinţele ar fi cu totul imposibil de pus in practica deoarece punerea in executare a unei hotărâri judecătoreşti sau chiar a unui altfel de titlu ridica probele cu privire la exigibilitate, dobânzi si care, in speţa, acceptând soluţia instanţei nu îşi pot găsi corespondent in lege.

Se apreciază ca acest motiv de recurs prevăzut de art. 304 pct. 5 Cod procedura civila este susţinut de argumentele de fapt si de drept mai sus invocate si in consecinţa se solicita sa fie casata hotărârea data de instanţa de fond.

Referitor la motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 Cod procedura civila, respectiv hotărârea cuprinde motive contradictorii, se susţine acest motiv de recurs pe considerentul că esenţa problemei de fond consta in aceea de a se stabili daca reclamata are drept de deducere asupra TVA in suma de 64.692 lei aferente achiziţiei unui număr de 8 autoturisme noi in condiţiile in care furnizorul reclamantei nu confirmă realitatea acestor tranzacţii prin nedeclararea acestor operaţiuni si nedepunerea deconturilor de TVA aferente perioadei de referinţa iar in urma controalelor încrucişate rezultând faptul ca cele 8 autoturisme au fost comercializate de o alta societate către diferite persoane fizice.

In concluzie, starea de fapt existenta constând in lipsa justificării de către S.C. E.T. SRL prin nedepunerea declaraţiei 394 si respectiv a decontului/deconturilor de TVA prin nedeclararea TVA colectat aferent operaţiunilor derulate

cu reclamanta formează concluzia asupra lipsei de exigibilitate a TVA

Potrivit art. 145 din Codul fiscal “(1) Dreptul de deducere ia naştere la momentul exigibilităţii taxei.” iar potrivit art. 134 Cod fiscal „(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. ”

Recurenta arată că, în considerentele hotărârii sale instanţa de fond a expus pe larg numai argumente teoretice fără a analiza in concret raportul juridic si astfel a reţinut o situaţie de fapt legata de 24 de autoturisme Citroen si fără nicio referire la cele 8 autoturisme care aşa cum s-a mai arătat S.C. E.T. SRL a facturat la data de 25.01.2011 si 30.03.2011 către S.C. B. S.R.L contR.loarea unui număr de 8 autoturisme in cuprinsul acestor facturi fiind înscrisa o TVA in suma de 64.692 lei.

Deşi a primit facturi de stornare din partea S.C.A. SRL, S.C. E.T. SRL nu a stornat facturile emise către S.C. B. S.R.L si nici nu a declarat bugetului de stat operaţiunile efectuate cu reclamanta.

Motivul primei instanţe legat de faptul ca “informaţiile cu privire la realitatea tranzacţiei efectuata de reclamanta cu firma cumpărătoare din Olanda rezulta si din cuprinsul Ordonanţei de scoatere de sub urmărire penala a administratorului societăţii reclamante domnul B.A.J., ordonanţa emisa in dosarul nr.1172/P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Cluj, la data de 3 iunie 2013” reprezintă un motiv de asemenea contradictoriu reţinut de către instanţa deoarece aşa cum se poate constata din cuprinsul acestui act invocat si reţinut de către instanţa, prin Ordonanţa din 3 iunie 2013 s-a dispus si disjungerea cauzei cu privire la tranzacţiile efectuate în relaţia cu reclamanta astfel ca doar o soluţie definitiva data in aceasta cauza penala este

opozabila in raporturile fiscale, aşa cum rezulta si din dispoziţiile art.214 Cod procedura fiscala.

Se consideră aşadar ca instanţa a aplicat greşit legea, ca in concret, fata de constatările organelor de control din controalele încrucişate efectuate si din probele care au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.1033/2011 iar apoi la soluţionarea contestaţiei data pe cale administrativă prin Decizia nr. 427/2012 emisa de D.G.F.P. Cluj respectiv : nota explicativa luata administratorului B.A.J., facturile nr.001/ 25.01.2011, 002/ 10.03.2011, 003/16.03.2011. 004/16.03.2011,005/30.03.2011, 006/30.03.2011, procesele verbale emise de organele de control de la DGFP Braşov si DGFP Timişoara la controalele încrucişate si de care înscrisuri care înţeleg să le folosească in probaţiune, susţin fara urma de tăgada caracterul fictiv al operaţiunilor astfel ca aprecierea instanţei ca organele de control fiscal nu au făcut proba caracterului fictiv al operaţiunilor care au stat la baza emiterii facturilor si nu au dovedit ca tranzacţiile din care deriva acest drept constituie o practica abuziva reprezintă o aplicarea greşita a legii.

Cu toate ca toate aceste acte au fost depuse la instanţa împreuna cu toate actele care au stat la baza emiterii Deciziei DGFP Cluj nr.427/2012 (intr-un număr total de 169 file) aceste acte care constituie probe in constatările organului de inspecţie fiscala nu au fost analizate de instanţa prin prisma dispoziţiilor legale referitoare la dreptul de deducere care constituie esenţa problemei motiv pentru care se susţine ca hotărârea este lipsita de temei legal.

Se susţine şi acordarea fără temei legal a cheltuielilor de judecată reclamantei în lipsa oricărei culpe a autorităţii recurente.

Prin decizia civilă 10525 din 4.11.2013 pronunţată în dosarul …/117/2012 a Curţii de Apel Cluj a fost admis recursul

D.G.R.F.P.Cluj-Napoca împotriva sentinţei civile 10402 din 14 iunie 2013, care a fost modificată în sensul respingerii acţiunii formulată de reclamanta SC B. SRL.

Împotriva acestei decizii s-a formulat contestaţie în anulare considerându-se că procedura de citare nu a fost legal îndeplinită pentru termenul de judecată la care s-a soluţionat în fond recursul.

Prin decizia civilă 9 din 12.12.2013 pronunţată în dosarul s-a admis contesţia în anulare formulată de contestatoarea SC B. SRL împotriva deciziei civile 10525 din 4.11.2013 pronunţată de Curtea de Apel a fost anulată în întregime această decizie şi s-a dispus rejudecarea recursului formulat de către recurenta pârâta D.G.R.F.P.Cluj împotriva sentinţei civile 1040 din 14.06.2013 pronunţată de Tribunalul Cluj.

Asupra recursului analizat ca urmare a rejudecării acestuia, Curtea de Apel reţine următoarele:

În privinţa motivului de recurs prev.de art.304 pct.7 C.pr.civ., Curtea va aprecia că deşi reclamanta susţine că existau facturi emise de E.T. şi de către societatea B. există dovada achitării preţului, procesele verbale de recepţie, cmr-uri, corespondenţa electronică, adresa din partea MAI precum şi o ordonanţă emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj, aceste susţineri nu au înlăturat aspectele reţinute de organul fiscal.

Această concluzie se impune întrucât actele de control atestă tranzacţii cu autoturismele specificate ca fiind vândute de către B. BV Olanda ca fiind vândute de către o altă societate unor persoane fizice şi că cele 8 autoturisme pentru care s-au emis facturi de avans din partea SC A. SRL către SC E.T. SRL facturate în 25.01. şi 30.03.2011 către SC B. SRL aveau înscrisă TVA în sumă de 64.692 lei. Ulterior SC E.T. SRL a primit facturi de stornare de la SC A., dar nu a stornat facturile emise către SC B. SRL şi nu a declarat bugetului de

stat operaţiunile efectuate.

Chiar dacă starea de fapt reţinută de parchet prin ordonanţa din dosarul penal 1172/2011, care însă nu poate fi opusă instanţei de contencios administrativ ar putea fi luată în considerare este de remarcat că reclamanta nu a dovedit justificarea de către SC E.T. SRL prin depunerea declaraţiei 394 şi a deconturilor de TVA, astfel încât nu s-a declarat TVA colectat aferent operaţiunilor derulate cu reclamanta. Acest aspect este în măsură să susţină actele administrativ fiscale pentru că taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă, nefiind exigibilă conform prevederilor art.145 C.fiscal.

Din moment ce nu s-a înregistrat şi declarat bugetului de stat niciun venit şi nicio taxă pe valoare adăugată colectată, nu se poate pretinde rambursarea TVA dedus în sumă de 64.692 lei chiar dacă aceste operaţiuni ar putea fi considerate ca fiind reale.

În acest sens s-a pronunţat şi Curtea Europeană de Justiţie în cazul C 255/02 care a apreciat că nu trebuie luate în considerare tranzacţiile care dau naştere unei situaţii artificiale cu scopul de a crea condiţiile necesare pentru a deduce TVA, întrucât acesta nu poate fi rambursat de le bugetul de stat din moment ce operaţiunea nu a fost impozabilă. Deşi s-a susţinut că art.17 din directiva a 6-a trebuie interpretat în sensul că interzice ca o regulă naţională să ducă la concluzia că respectiva persoană nu-şi poate exercita dreptul de deducere pentru TVA plătită în amonte, conform cauzei C 439 şi 440/04 a CJUE, Curtea de Apel va considera că este o împrejurare cu totul excepţională şi care nu poate fi interpretată în sensul că o persoană ar putea pretinde deducerea taxei pe valoarea adăugată în condiţiile în care nu a fost colectată pentru că în acest caz bugetul de stat ar fi fraudat, întrucât nefiind achitate obligaţiile fiscale s-ar ajunge la un avantaj fiscal nejustificat.

Pe de altă parte, realitatea operaţiunilor economice nu a fost

demonstrată existând suficiente verificări ale organelor de control care demonstrează fictivitatea operaţiilor economice întrucât facturile de achiziţii provin de la societăţi care nu funcţionează la sediu declarat, nu justifică proveniența acestor bunuri, nu au înregistrat în contabilitate şi nu au achitat obligaţiile fiscale ce decurg din aceste tranzacţii, astfel că s-a făcut o aplicare a prevederilor art.11 alin.1 C.fiscal stabilindu- se că aceste tranzacţii nu pot fi luate în considerare fiind efectuate pentru obţinerea unui avantaj fiscal.

În aceste condiţii, Tribunalul Cluj a reţinut în mod greşit faptul că organul fiscal a făcut constatări incomplete şi a inversat sarcina probei care este evident în sarcina reclamantului şi nu a pârâtului conform art.65 alin.1 C.pr.fiscală. Organul fiscal a motivat decizia de impunere pe baza probelor şi constatărilor proprii iar mijloacele de probă administrate de acesta conform art.49 C.pr.fiscală, au dus la concluzia reflectată de actele administrativ fiscale a căror nelegalitate şi neveredicitate nu a fost demonstrată nici cu ocazia soluţionării fondului sau recursului.

În ceea ce priveşte prevederile art.304 pct.5 C.pr.civ., acest motiv nu este incident în prezenta cauză pentru că scopul avut în vedere de reclamant atunci când a completat decontul negativ de TVA cu obţiune de rambursare, a fost acela de rambursare a sumelor solicitate şi nu de anulare formală a actelor administrativ fiscale.

Totuşi, cum Curtea de Apel va reţine incidenţa motivelor de modificare prevăzute de art.304 pct.7,9 C.pr.civ. în conformitate cu prev. art.312 C.pr.civ., va admite recursul, va modifica în totalitate sentinţa atacată cu consecinţa respingerii acţiunii formulate.

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro

Contencios fiscal. Facturi. Lipsa menţiunilor prevăzute de art. 155 C. fisc. Respingerea contestaţiei contribuabilului

Curtea de Apel Cluj, Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal, decizia nr. 1606 din 2 februarie 2014

Prin sentinţa civilă nr. 4678/18.10.2013, pronunţată în dosarul nr. … al Tribunalului Sălaj s-a respins ca nefondată acţiunea în contencios fiscal formulată de reclamanta ***S.C. S. S.R.L.***, astfel cum aceasta a fost precizată, pentru anularea Deciziei nr. 153/2012 şi a actelor subsecvente (Raportul de Inspecţie Fiscală nr. 1633/23.03.2012 şi Decizia de Impunere F-SJ 111 din data de 21.03.2012) emise de către ***DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE CLUJ- NAPOCA – ACTIVITATEA DE INSPECŢIE FISCALĂ***, restituire sume şi obligare la dobânda legală.

Pentru a pronunţa această hotărâre, instanţa de fond a reţinut următoarele:

Prin Decizia nr. 153/29 august 2012 DGFP Sălaj a respins ca neîntemeiată, nemotivată şi nesusţinută contestaţia formulată de către S.C. S. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-SJ 111/23.03.2012 emisă în baza Raportului de inspecţie fiscală nr. F-SJ 104/23.03.2012, reţinând următoarele:

Prin raportul de inspecţie fiscală s-a constatat faptul că facturile de prestări servicii prezentate la control nu conţin

toate informaţiile prevăzute de prevederile art. 155 alin. (5) lit. k) din Legea nr. 571/2003 cu modificările şi completările ulterioare. Pe facturi sunt menţionate generic „*Diverse prestări de servicii conform contractului*”, fără a se preciza în mod concret serviciile efectuate, denumire, cantitate, preţ unitar, valoare, etc.

Ca şi justificare a serviciilor prestate, societatea a prezentat situaţii sub denumirea „*Antecalculaţii servicii aferente contractului şi comenzi*”.

Examinând aceste situaţii echipa de inspecţie fiscală a constatat că ele conţin diverse materiale şi manopera, care de fapt constituie elemente ale preţului de cost al produsului finit-mobilă, aşa cum reiese şi din situaţiile prezentate de către S.C. E. S.R.L., documentele prezentate nefiind în această situaţie documente justificative pentru prestările de servicii conform art. 129 din Legea nr. 571/2003 *privind Codul fiscal cu modificările şi completările ulterioare*.

Din totalul sumei respinsă la rambursare pentru suma de 36923 lei s-au calculat potrivit prevederilor legale majorări de întârziere în sumă de 1670 lei pentru perioada 25 august 2011 – 21 martie 2012.

S-a reţinut că dreptul de deducere a TVA pentru bunurile şi serviciile achiziţionate este condiţionat de utilizarea acestora „*în folosul operaţiunilor sale taxabile*”, cu alte cuvinte orice persoană înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestărilor de servicii care i-au fost prestate de către persoane impozabile, cu condiţia de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operaţiunilor sale taxabile din punct de vedere al TVA.

În susţinerea contestaţiei nu se prezintă documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc

prestarea efectivă a serviciilor, definite prin art. 4 al contractului de vânzare-cumpărare, de către S.C. E. S.R.L., în speţă, documente cu caracter specific în funcţie de natura fiecărui serviciu prestat, documente din care să rezulte că serviciile achiziţionate în baza facturilor au făcut obiectul contractului încheiat şi că sunt în conformitate cu prevederile contractuale ori documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor.

Întrucât S.C. S. S.R.L. consideră că *„nu este obligatoriu ca toate prevederile contractului de vânzare-cumpărare trebuie trecute pe fiecare factură”* s-a reţinut că deţinerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, dreptul de deducere a TVA nefiind condiţionat doar de existenţa facturilor, ci şi de obligaţia ca societatea contestatoare să justifice că serviciile în cauză au fost prestate şi destinate utilizării în folosul operaţiunilor sale taxabile.

De asemenea, societatea avea obligaţia să verifice ca facturile să cuprindă obligatoriu toate elementele prevăzute de art. 155 al Legii nr. 571/2003 *privind Codul fiscal cu modificările şi completările ulterioare* şi să pretindă unităţii furnizoare documente care să respecte prevederile legale. Întrucât facturile în cauză nu îndeplinesc cumulat prevederile legii referitoare la facturi societatea nu are dreptul la deducerea TVA înscrisă în aceasta.

Această decizie şi, în mod corespunzător, actele subsecvente sunt temeinice şi legale, pentru cele ce se vor arăta în continuare:

Răspunzând criticilor reclamantei cu privire la faptul că la controlul anterior o situaţie similară celei care a determinat impunerea sumei contestate a fost considerată legală, tribunalul a subliniat că în contenciosul fiscal de faţă tribunalul are a verifica respectarea normelor legale cu privire la activitatea suspusă controlului iar nu a celei

desfăşurate într-o perioadă anterioară.

Cu privire la raporturile juridice dintre S.C. E. S.R.L. Panic şi reclamantă, tribunalul a constatat că între părţi a intervenit un contract de vânzare- cumpărare mobilă, cu nr. 10/01.10.2010 având ca obiect comercializarea produselor din oferta vânzătorului, destinate exportului (fila 29).

Conform anexei 2 la acest contract, părţile au convenit că S.C. S. S.R.L. „va plăti vânzătorului la data livrării mărfii un procent între 10 % şi 45 % din valoarea produselor recepţionate, acesta reprezentând servicii aferente vânzării produselor".

Raportul de Inspecţie Fiscală (RIF) întocmit de reprezentanţii pârâtei cu ocazia controlului efectuat la S.C. S. S.R.L. evidenţiază existenţa unor deficienţe cu privire la conţinutul facturilor de prestări servicii, în sensul că acestea nu conţin toate informaţiile prevăzute de art. 155 alin. (5) lit. k) din Legea nr. 571/2003 (fila 15).

Verificând conţinutul acestor facturi, instanţa a constatat întemeiate susţinerile inspectorilor fiscali, concluziile RIF fiind menţinute prin urmare în mod legal prin Decizia nr. 153/2012, contestată.

Astfel, la filele 38-126 sunt consemnate facturi care conţin fie exclusiv menţiunea „*diverse prestări cf contract*" fie altele, se referă la articole de mobilier, cu menţionarea cantităţii (nr. bucăţi) şi a preţului.

În sine, aceste facturi nu fac dovada, nu atestă care anume au fost serviciile prestate, termenii utilizaţi fiind generici în mod absolut.

Împrejurarea că în facturi se face trimitere la contractul cadru intervenit între părţi ar fi, eventual, aptă să ajute la determinarea în concret a acestor servicii numai dacă în respectivul contract serviciile la care reclamanta s-a obligat

ar

fi, la rândul lor, numite într-o modalitate în care simpla lor evocare ulterioară în factură să fie suficientă, în sensul statuat prin art. 155 alin. (5) lit. k) din Legea nr. 571/2003.

La art. 4 din contract însă, părţile au stabilit următoarele: „Furnizorul prestează beneficiarului în baza acestui contract de vânzare-cumpărare mobilă cu drepturi de exclusivitate activităţi de procesare, ambalare, încărcare, descărcare, manipulare a produselor”.

S-a constatat astfel că este imposibil a se stabili care anume au fost serviciile în mod efectiv prestate, în sensul reglementat de art. 155 din Legea nr. 571/2003.

Apreciind astfel asupra probelor dosarului, instanţa a înlăturat concluziile expertizei efectuate în cauză cu privire la faptul că facturile în discuţie conţin elementele legale obligatorii, la aceasta având în vedere şi cele statuate prin Decizia nr. V din 15.01.2007 a ÎCCJ, conform cărora „*taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă şi nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situaţia în care documentele justificative prevăzute nu conţin sau nu furnizează toate informaţiile prevăzute de dispoziţiile legale în vigoare la data efectuării operaţiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoare adăugată*”.

Probele dosarului nu fac dovada şi nu justifică prestarea efectivă a unor servicii de către reclamantă.

Faţă de cele ce preced, în baza art. 8 din Legea nr. 554/2004 şi a art. 205 şi urm din O.G. nr. 92/2003, contestaţia de faţă a fost respinsă ca nefondată.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta SC S. SRL ZALĂU solicitând ca instanţa de recurs in urma analizării probatoriului administrat in cauza, sa dispună admiterea

recursului modificarea in totalitate a sentinţei civile nr. 4678/2013 in sensul admiterii acţiunii in contencios fiscal precizata formulata in contradictoriu cu DGFP Sălaj in sensul anularii in parte a Raportului de Inspecţie Ficală nr. 1633/23.03.2012, anularea Deciziei de Impunere F-SJ 111 din 21.03.2012 si a Deciziei nr. 153/29.08.2012 emise ANAF Direcţia Generala Finanţelor Publice Sălaj, obligarea pârâtei la plata către subscrisa a sumei de 82245 ron reprezentând obligaţii stabilite suplimentar şi a sumei de 1670 ron reprezentând majorări, sume reţinute nelegal de organele fiscale, in total suma de 83915 ron, obligarea pârâtei la plata dobânzii legale de referinţă aplicate asupra sumei de 83915 lei de la data reţinerii sumei, respectiv data de 23.03.2012 şi până la data achitării integrală a sumei de către pârâtă şi obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea recursului reclamanta a arătat următoarele:

Instanţa de fond retine ca in urma analizării facturilor si doar a facturilor fara a face nici o referire la antecalculatiile ce au insotit si care au stat la baza emiterii facturilor, acestea nu fac dovada, nu atesta care anume au fost serviciile prestate, termenii utilizaţi fiind generici in mod absolut.

Cu toate acestea instanţa de fond retine ca in factura se face trimitere la contractul incheiat intre parti si ca potrivit art. 4 din contract, „ furnizorul prestează beneficiarului in baza contractului de vanzare-cumpare mobila cu drept de exclusivitate si activităţi de procesare, ambalare, încărcare , descărcare , manipulare a produselor.

Desi in cauza s-a efectuat un raport de expertiza contabila de care un expert fiscal, instanţa de judecata fara nici o motivare arată ca va inlatura concluziile expertizei efectuate in cauza facand trimitere la Decizia nr. V din 15.01.2007 a ICCJ.

Consideră ca sentinţa instanţei de fond este nelegala si netemeinica. 1. Netemeinicia sentinţei recurate.

Instanţa de fond nu a reţinut corect starea de fapt ,raporturile economice si obligaţiile reciproce stabilite intre SC Softdon SRL si SC E. SRL, in baza Contractului de vanzare-cumparare din data de 10.10.2010 .

Astfel potrivit clauzelor din acest contract SC E. SRL in calitate de vânzător si respectiv producător s-a obligat sa transmită proprietatea mărfii cumpărătorului SC S. SRL, care avea un drept de exclusivitatea pentru desfacerea produselor pe piaţa stabilita in mod expres in art. 3 din contract.

Conform art. 3 şi 4 din Contractul nr. 10/01.10.2010 E. S.R.L. pe lângă vânzarea efectivă a unor produse către reclamantă, mai efectua şi o serie largă de servicii conexe pentru pregătirea mărfii pentru livrare şi chiar transportul mărfurilor către partenerii contractuali ai reclamantei. Aceste servicii constau în principal din – “activităţi de procesare, ambalare, încărcare, descărcare, manipulare a produselor” (art. 4 din Contract).

Pentru aceste servicii reclamanta a achitat către S.C. E. S.R.L. sume lunare în conformitate cu situaţiile de lucrări centralizatoarele (sau “antecalculaţii” cum le-au denumit părţile). Precizarea făcuta in motivarea sentinţei instanţei de fond cu privire la plata mafii livrate in procent intre 10 si 45% din valoarea produselor livrat conform Anexei nr. 2 Ia contact nu ar nici o legătura cu obiectul prezentei cauze , facturi ce nu au făcut obiectul contestaţiei.

In Raportul de inspecţie fiscala contestat s-au analizat facturile emise de SC E. SRL pentru serviciile prestate potrivit art. 4 din contract.

Instanţa de fond nu a anlizat sub nici un aspect starea de fapt concreta raportat la cele reţinute in Raportul de inspecţie fiscala contestat.

Organul de control precum si instanţa de judecata pornind de la faptul că menţiunile înscrise pe facturile fiscale întocmite de reclamanta pentru serviciile prestat conţin doar menţiunile “diverse prestării servicii conform contractului”, au concluzionat în mod eronat ca Facturile de prestări de servicii nu conţin toate informaţiile prevăzute de prevederile art. 155 alin. 5 lit, K din L 571/2003 fiind menţionat doar generic Diverse prestării servicii conform contractului, fără a preciza în mod concret serviciile respective, denumire, cantitate, preţ unitar.

Cu toate acestea se arată ca”justificare a serviciilor prestate, societatea prezintă situaţii sub denumirea “antecalculaţii servicii aferente contractului şi comenzii”, antecalculatii cu privire la care in motivarea sentinţei instanţei de fond nu se face nici o referire.

Organul de control in urma analizării antecalculatii concluzionează ca acestea cuprind diverse materiale şi manopere elemente ale preţului de cost, si ca astfel documentele prezentate nu sunt documente justificative pentru prestării servicii conform art. 127 din L 571/2003 , aspecte ce nu sunt anlizate sub nici un aspect de către instanţa de fond.

În urma acestor constatări echipa de control a concluzionat că serviciile prestate de E., plătite de reclamantă, evidenţiate în facturile întocmite şi situaţiile de lucrări (“antecalculatii servicii” – cum le-au denumit părţile) nu sunt cheltuieli deductibile fiscal şi în consecinţă nu poate fi dedus TVA aferent acestor servicii.

Raportat la aceste aspecte reclamanta a solicitat efectuarea in cauza a unei expertize contabile considerând ca este necesar ca activitatea concreta desfăşurata de reclamanta ,avand in vedere disp. art. 4 din contractul incheiat cu SC E. SRL , sa fie analizata atat sub aspect economic cat si sub aspect fiscal de către un expert, expertul urmând sa răspundă

la cele 12 obiective formulate si considerate de instanţa de fond ca fiind concludente si utile pentru soluţionarea cauzei.

Fara nici o motivare si justificare instanţa de fond a respins toate concluziile expertizei contabile desi a considerat ca acesta proba si respectiv obiectivele formulate sunt concludente si pertinente pentru soluţionarea cauzei.

Instanţa de fond nu motivează înlăturarea apărărilor formulate de către reclamantă sub aspectul contradicţiilor dintre ultimele doua rapoarte de inspecţie fiscala efectuate la reclamanta.

DGFP Sălaj a efectuat un control asupra activităţii reclamantei la data de 10.08.2011-17.08.2011. Constatările şi concluziile echipei de control au fost consemnate în cuprinsul Raportului de Inspecţie Fiscală F-SJ 229/4677/18.08.2011.

Cu această ocazie organele de control au analizat inclusiv modul de evidenţiere în facturille întocmite pentru prestării servicii emise de E. S.R.L. (a se vedea cap. III fiecare punct din RIF F-SJ 229/4677/18.08.201 l)eferente perioadei 03.2011-06.2011.

S-au analizat astfel toate facturile vânzare produse şi de servicii emise de E. S.R.L. în perioada 03.2011-06.2011, facturi în care este menţionat la denumirea serviciilor “diverse servicii prestate conform contract” si care sunt identice cu cele ale facturilor emise în perioada 06.2011-03.2012 ce fac obiectul prezentului Raport de inspecţie fiscala contestat.

Astfel prin Raportului de Inspecţie Fiscală F-SJ 229/4677/18.08.2011 nu s-au contatat încălcării a dispoziţiilor fiscale privind intocmirea facturilor cu privire la prestări servicii si au fost apreciate ca fiind deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu prestările de servicii efectuate de către E. în baza facturilor ce poartă menţiunea “diverse servicii prestate conform contract” . Prin Raportul

de inspecţie fiscala întocmit la data de 21.03.2012 se contrazic in realitate concluziile Raportului de inspecţie fiscala anterior,fara nici o motivare sau justificare legala desi ne aflam exact in aceiaşi stare de fapt insa tratată din punct de vedere fiscal total diferit.

Deoarece reclamanta a fost controlată sub aspectul evidenţierii în facturi a serviciilor şi modalităţii de deducere TVA în cursul lunii august 2011 (control efectuat pentru perioada fiscală 01.03.2011-30.06.2011) şi din moment ce organele de control nu au constatat nici o deficienţă cu privire Ia modalitatea de evidenţiere a serviciilor prestate de către E., reclamanta a continuat să desfăşoare şi să evidenţieze o activitate comercială şi fiscală deja verificată şi confirmată asupra legalităţii de către organele fiscale abilitate.

Sub aspectul legalităţii arată următoarele:

Facturile întocmite respectă cerinţele art. 155 alin. 5 lit. k cod fiscal, documentele prezentate de reclamanta sunt documente justificative pentru servicii în sensul art. 129 din L 571/2003, iar cheltuielile efectuate sunt cheltuieli deductibile fiscal si in mod nelegal instanţa de fond a respins acţiunea reclamantei.

In cazul serviciilor, pentru ca acestea să constituie cheltuieli deductibile fiscala şi în consecinţă să poată fi dedus tva-ul aferent, conform reglementărilor codului fiscal, trebuie îndeplinite următoarele condiţii :

1. Serviciile să fie evidenţiate în acte justificative (facturi) întocmite în conformitate cu dispoziţiile art. 155 cod fiscal (în speţa de faţă interesând în mod special art. 155 alin. 5 lit. k)

2. serviciile să fie prestate în scopul producerii de venituri “sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile,

inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare” art. 21 cod fical, sau mai concret poate fi dedus tva aferent acestor servicii “dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operaţiuni: a) operaţiuni taxabile” (art. 145 cod fiscal).

Raportat la intreg probatoriul administrat in cauza , concluziile raportului de expertiza contabila efectuata in cauza consideră ca in prezenta cauza aceste cerinţe sunt îndeplinite. Conform art. 155 alin. 5 cod fiscal :

“Factura va cuprinde în mod obligatoriu următoarele informaţii:

Lit. k) Denumirea şi cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum şi particularităţile prevăzute la art. Î251 alin. 3 în definirea bunurilor” Cu privire la aceste aspect in Concluziile raportului de expertiza contabila efectuat in cauza prin răspunsul dat la Obiectivul nr. 3 se arata :

SC E. SRL a vândut către SC S. SRL produse finite ,care au parcurs in întregime fazele procesului de fabricatei si nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare in cadrul entităţii, putând fi depozitate in vederea livrării sa expedierii direct clienţilor.

„Costul ambalării stabilit in baza unor antecalculaţii de pret, SC E. SRL le-a facturat direct către SC S. ca si servicii pe care ne le-a înglobat in valoarea produsului finit. Aceste servicii au fost facturate de către SC E. SRL concomitent cu livrarea produselor finite , pe facturi distincte pe care era menţionat de fiecare data faptul ca se refera la o anumita factura de livrare. „

Expertul mai arata ca potrivit Ordinului 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele masuri referitoare la organizarea si conducerea contabilităţii de gestiune, Anexa la pct.2.2. „in costul bunurilor, lucrurilor, serviciilor, nu

trebuie incluse costurile cu desfacerea, iar antecalculatiile intaocmite de SC E. SRL pentru serviciile prestat sunt efectiv costuri de desfacere.

Expertul arata ca produsele finite sunt corect evidenţiate in contabilitate la pret de cost iar înregistrarea cheltuielilor cu desfacerea ca si cheltuieli ale perioadei in contabilitate sunt legal făcute. Expertiul concluzionează ca nu se poate contesta realitatea costurilor de desfacere facturate de SC E. SRL in baza antecalculatiilor, costuri achiziţionate de SC S. SRL si nu se poate pune in discuţie ca acestea sa nu reprezinte cheltuieli pentru SC S. SRL , cheltuieli ce au general venituri impozabile superioare valoric prin refactuararea acestora către partenerii externi asa cum rezulta din Anexa nr. 1 la raportul de expertiza.

Instanţa de fond nu a motivat sub nici o forma de ce a inlaturat aceste concluzii ale expertului nici sub aspectul stării de fapt reţinute de expert in urma analizării si studierii actelor financiar contabile ale reclamantei si nici sub aspectul legalităţii operaţiunilor prezentate de expert. Simpla afirmaţie ca se inlatura toate concluziile expertului reprezintă in realitate o lipsa totala de analiza a acestei probe care in realitate reprezintă singura proba administrata in cauza raportat la inscrisurile depuse la dosar . In situaţia in care instanţa de fond considera ca nu este suficient de lămurită sub aspectul stării de fapt sau a dispoziţiilor legale aplicabile in cauza analizate pe larg in raportul de expertiza avea obligaţia sa puna in discuţia pârtilor aceste aspecte .

In răspunsul data la Obiectivul 9 al raportului de expertiza , expertul arata ca nu exista o prevedere imperativa care sa stabilească exact ce se intelege prin denumirea serviciu „ si in aceste condiţii nici nu se poate face o alta interpretare fara a exista riscul sa se completeze la lege si concluzionează cu nu se poate pune in discuţie ca menţiunea” diverse servicii prestate conform contractului ar contraveni

legislaţiei fiscale.

Aceasta cu atat mai mult cu cat la baza facturilor au stat acele antecalculaţii cu privire ia care expertul arata următoarele : SC E. SRL a Încheiat cate o antecalculatie extrem de laborioasa pentru elementele de cost avute in vedere la realizarea fiecărui serviciu prestat de SC S. SRL in baza unei comenzi prealabile, antecalculaţii ce sunt considerate documente justificative in sensul legislaţiei fiscal-contabile conform art. 129 cod fiscal.

Mai mult expertul in urma verificării evidentelor contabile si a actelor contabile ale SC E. SRL , in Anexele la raportul de expertiza a prezentat refacturarea separat a contravorii prestărilor de servicii către partenerii externi , servicii ce au fost Încasate distinct de valoarea produselor finite exportate.

În consecinţă, în ceea ce priveşte serviciile, singura menţiunea legală obligatorie cu privire la modalitatea de întocmire a facturii este aceea de a cuprinde “denumirea serviciilor prestate”, fără a exista vre-o normă legală care să impună în ce anume mod trebuie evidenţiată “denumirea”, ce trebuie să conţină această denumire sau alte elemente.

În consecinţă susţinerile organelor de control acceptate in totalitate de către instanţa de fond conform cărora nu este suficientă menţionarea “diverse servicii conform contract”, fiind prea “generică” şi că ar fi necesar a fi precizate în “mod concret” serviciile prestate, nu are nici un fel suport legal. Textul art. 155 lit. k obliga emitentul facturii să înscrie în factură denumirea „ prestare serviciu” nu şi descrierea, aşa cum în mod eronat susţin organele de control.

De asemenea nici reţinerile conform cărora pe facturi nu sunt precizate elementele obligatorii constând în cantitate, preţ unitar, valoare sunt nereale întrucât fiecare factură conţine următoarele elemente : cantitate, preţ unitar, valoare.

În consecinţă facturile întocmite de E. S.R.L. se circumscriu exigenţelor cerinţelor art. 155 lit. k cod fiscal din moment ce nu există nici o altă reglementare care să oblige expres contribuabilii să detalieze denumirea sau sa efectueze o descriere a serviciilor.

Din moment ce nu există o clasificare fiscală sau tratament fiscal diferit al serviciilor şi nu este reglementată modalitatea concretă de evidenţiere a "denumirii serviciului" consideră că intenţia legiuitorului a fost aceea de a lăsa libertatea contribuabililor de a da orice denumire doresc serviciilor prestate.

Desi instanţa de fond nu a analizat apărările formulate de reclamanta cu privire la cele reţinute in reportul de inspecţie fiscala consideră ca se impune sa învedereze instanţei de recurs următoarele aspecte:

In mod cu totul eronat şi fara nici un fel de suport legal, organele fiscale au reţinut faptul că : "documentele prezentate nu sunt documente justificative pentru prestările de servicii conform art. 129 din L 571/2003" motivat de faptul că "aceste situaţii conţin diverse materiale şi manoperă, de fapt constituie elemente ale preţului de cost a produsului finit – mobilă, aşa cum reiese din situaţiile prezentate de către E. ".

Art. 129 cod fiscal nu impune şi nu reglementează în nici un mod criterii de apreciere la latitudinea organelor de control asupra documentelor pe care le pot aprecia ca fiind "justificative" sau "nejustificative"si pentru a înlătura confuzia creată de organele fiscale, reproduce dispoziţiile art. 129 cod fical:

"Art. 129. – (1) Se consideră prestare de servicii orice operaţiune care nu constituie livrare de bunuri, aşa cum este definită la art. 128.

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acţionează în nume

propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit şi a prestat ea însăşi serviciile respective.

(3) Prestările de servicii cuprind operaţiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinţei bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul şi/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfăşura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acţiune ori o situaţie;

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorităţi publice sau potrivit legii;

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acţionează în numele şi în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:
a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activităţii economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziţie în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfăşurarea activităţii sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parţial, cu excepţia bunurilor a căror achiziţie face obiectul limitării la 50% a

dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145 ;
b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană

impozabilă pentru uzul

propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfăşurarea activităţii sale economice.

(5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin. (4), fără a se limita la acestea, operaţiuni precum:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activităţii economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acţiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condiţiile stabilite prin norme;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor;

c) serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanţie de către persoana care a efectuat iniţial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

(6) Abrogat prin punctul 103. din Ordonanţă de urgenţă nr. 109/2009 începând cu 01.01.2010.

(7) Prevederile art. 128 alin. (5) şi (7) se aplică în mod corespunzător şi prestărilor de servicii. ”

După cum se poate observa nici o dispoziţie a acestui articol invocat de către echipa de control nu stabileşte faptul că documentele prezentate de reclamantă, respectiv factura fiscală şi situaţiile de servicii prestate (sau “antecalculaţie aferentă serviciilor prestate conform contractului” cum au denumit-o părţile) ar putea fi apreciate ca nefiind documente justificative.

Astfel dacă nu este încălcată nici o normă legală, consideră că organele fiscale nu pot în mod discreţionar decide care

anume cheltuieli sunt efectuate cu documente justificative şi care nu, ci sunt obligate să întemeieze decizia pe dispoziţiile legale aplicabile de la caz la caz.

Dincolo de această discuţie, deşi contractul şi factura fiscală constituie potrivit reglementărilor fiscal contabile în necontestabil “documente justificative” suficiente pentru a “dovedirea serviciilor prestate”, consideră ca fiind evident ca “antecalculaţiilor la servicii aferente contractului” sunt suficient de detaliate încât să poată fi apreciate ca fiind “documente justificative” care împreună cu facturile fiscale

întocmite şi contractul nr. 10/01.10.2010 să constituie “probă” pentru prestarea efectivă a serviciilor de către E. S.R.L, asa cum s-a concluzionat si prin expertiza contabila efectuata in cauza.

Cu privire la scopul utilizării cheltuielilor efectuate cu serviciile prestate de către E. S.R.L., menţionează următoarele:

Aşa cum arăta la început, prin dispoziţiile art. 21 cod fiscal şi art. 145 cod fiscal, interpretate în mod repetat prin practica constantă a ICCJ “s-a stabilit regula potrivit căreia orice cheltuială este deductibilă dacă este aferentă veniturilor realizate şi dacă este justificată cu documente legale ”

Reproduce aceste texte legale pentru o mai bună clarificare a situaţiei : “sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare” art. 21 cod fiscal, sau mai concret poate fi dedus tva aferent acestor servicii “dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operaţiuni : a) operaţiuni taxabile” (art. 145 cod fiscal).

In cuprinsul Raportului de Inspecţie Fiscală contestat nu se face referire ca şi motivaţie de considerare ca nedeductibile

fiscal a serviciilor la incidenţa acestor texte, astfel că nici măcar echipa de control reţinut faptul că aceste cheltuieli nu ar fi efectuate în scopul producerii de venituri.

Aceasta deoarece insasi echipa de control a constat faptul că reclamanta a cumpărat produse (mobilă) a achiziţionat servicii aferente acestor produse (evidenţiate în facturile în cauză şi în antecalculaliile la servicii aferente contractului”) şi pe de altă parte a refacturat contrvaloarea acestor obţinând venituri impozabile şi taxabile din această activitate.

Astfel s-a reţinut faptul că “operatorul economic efectuează livrări de mărfuri către diverse persoane fizice din ţară şi străinătate. Operatorul economic efectuează livrări de mărfuri la export, în Ukraina şi Republica Moldova întocmind în mod corect, pentru aceste livrări, facturi fără tva, conform art. 143 alin. 1 lit. a cod fiscal. Pentru livrările de bunuri în ţară s-au întocmit în mod corect facturi cu tva, înregistrându-se în mod corect în decont”

În consecinţă, deşi nu este menţionat expres, echipa de control practic constată ea însăşi faptul că reclamanta efectuează venituri taxabile din “livrări de mărfuri” atât intern cât şi export, fiind evident inclusiv pentru organele de control faptul că reclamanta a realizat cheltuielile (achiziţiile de bunuri şi serviciile) în scopul producerii de venituri impozabile.

Practic problema fiscală legată de cheltuielile cu aceste servicii, nu este aceea că nu ar fi efectuate în scopul producerii de venituri, ci aceea că nu este completată corespunzător factura fiscală în care sunt evidenţiate aceste servicii, din cauza faptului că s-a utilizat o denumire generică în loc de una specifică (aşa cum a arătat aceasta nu constituie o încălcare a dispoziţiilor art. 155 alin. 5 lit. k, aşa cum au mai constat anterior aceleaşi organe fiscale de control).

Cu toate acestea prin Decizia nr. 153 de soluţionare a contestaţiei reclamantei, organul de soluţionare a contestaţiei, depăşindu-şi atribuţiile şi limitele în care a fost investit, face noi aprecieri proprii cu privire la caracterul cheltuielilor (pe care organele de control nu le-au constata în Raportul de Inspecţie Fiscală), invocă noi dispoziţii legale a căror incidenţă sau încălcare nu a constat-o organul de control fiscal şi încearcă a acredita ideea că reclamanta nu a probat faptul că cheltuielile efectuate cu prestarea serviciilor de către E. S.R.L. ar fi efectuate în scopul producerii de venituri taxabile.

Dincolo de discuţiile privind incidenţa şi aplicabilitatea art. 155 alin. 5 lit. k, se face vorbire (pentru prima dată) în Decizia nr. 153 de dispoziţiile art. 145 şi art. 146 cod fiscal.

Pe de o parte se arată în mod corect faptul că “orice persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate, respectiv serviciilor care i-au fost prestate, cu condiţia de a justifica ca acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operaţiunilor sale taxabile din punct de vedere al tva “.

Cu toate acestea s-a reţinut în mod eronat de către instanţa de fond şi fără nici un fel de suport legal, faptul că “deţinerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de a deduce al tva, dreptul de deducere a taxei nefiind condiţionat doar de existenţa facturii, ci şi de obligaţia ca societatea să justifice ca serviciile în cauză au fost prestate şi destinate utilizării în folosul operaţiunilor taxabile “.

Dincolo de această susţinere fară suport, menţionează faptul că reclamanta nu numai că deţine facturi aferente acestor servicii si însăşi organele de control fiscal au constatat că reclamanta nu doar a “justificat” că serviciile au fost

prestate ci chiar a probat aceasta,prin situaţiile centralizatoare a serviciilor, respectiv actele justificative denumite “antecalculaţiile la servicii aferente contractului”.

De asemenea organele de control au constatat faptul că aceste cheltuieli cu serviciile plătite de reclamantă au fost re-facturate şi încasate de reclamanta de la clienţii interni şi externi, în consecinţă efectuarea acestor cheltuieli nu numai că a fost efectuată în scopul activităţilor taxabile ci a produs efectiv venituri taxabile reclamantei, fiind astfel o probă irefutabilă a scopului în care au fost efectuate aceste cheltuieli.

Menţionează de asemenea că o parte dintre serviciile prestate de către E. S.R.L. sunt prezumate de către legiuitor ca fiind cheltuieli efectuate în scopul realizării venitorilor şi în consecinţă sunt cheltuieli deductibile fiscal conform art. 21 alin. 2 din codul fiscal următoarele cheltuieli plătite de reclamantă pentru serviciile prestate de E.,

“art. 21 alin (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri şi;”

-“art. 21 alin. 2 lit. a) cheltuieli cu ambalajele”, Se regăsesc explicit la art.4 din Contractul nr. 1.10.2010 şi la descrierea detaliată realizată în cuprinsul actelor justificative denumite “antecalculaţiile la servicii aferente contractului”, spre exemplu “plăci carton personalizat,, “bandă polipropilena”, “Grund,, – “art. 21 alin. 2 lit. d) cheltuielile de reclamă şi publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum şi costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă şi publicitate şi bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor şi demonstraţii la punctele de vânzare, precum şi alte bunuri şi servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;” Se regăsesc

explicit la descrierea detaliată realizată în cuprinsul actelor justificative denumite “antecalculaţiile la servicii aferente contractului”, spre exemplu “emblemă E.,,

In acest sens a făcut trimitere Decizia Curţii de Apel Cluj nr. 3359/2010 pronunţată într-o speţă similară.

Din moment ce organele de control nu au constatat faptul că aceste cheltuieli nu ar fi fost efectuate în scopul producerii de venituri, ci din contră au constatat faptul că reclamanta obţine venituri taxabile şi evidenţiază corect tva din vânzarea produselor de mobile achiziţionate de le E., consideră că ANAF nu poate face alte constatări suplimentare în detrimentul reclamantei.

Dincolo de aceste aspecte consideră ca fiind evident în prezenta cauză faptul că cheltuielile efectuate de reclamanta cu serviciile prestate de E. S.R.L. sunt cheltuieli efectuate în scopul desfăşurării de activităţi taxabile şi că au la bază documente justificative, motiv pentru apreciază ca sentinţa instanţei de fond este netemeinica si nelegala.

Prin măsurile nelegale dispuse organele fiscale au prejudiciat, reclamanta prin reţinerea nejustificată a sumei totale de 83915 ron, motiv pentru care a solicitat să se dispun restituirea acestei sume.

De asemenea având în vedere faptul că reclamanta a fost privată de folosinţa sumei de 83915 ron începând cu data Deciziei de Impunere, respectiv data de 23.03.2012, solicită să se dispună obligarea pârâtei la plata dobânzii legale de referinţă calculată asupra sumei de 83915 ron de la data de 23.03.2012 şi până la data plăţii efective a sumei.

Totodată solicită obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

În drept, s-au invocat prevederile art. 21, art. 129, art. 145, art. 146, art. 155 cod fiscal.

În apărare, pârâta intimată DIRECŢIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANŢELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA în nume propriu şi în numele ADMINISTRAŢIEI JUDEŢENE A FINANŢELOR PUBLICE SĂLAJ a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului ca nefondat şi menţinerea sentinţei atacate ca fiind temeinică şi legală – filele 11-13 dosar.

Analizând sentinţa atacată prin prisma motivelor de recurs şi a apărărilor formulate, Curtea constată că acesta este neîntemeiat, din următoarele considerente:

Astfel cum corect a reţinut şi instanţa de fond, Curtea constată că, faptul că la un control anterior, o situaţie similară celei care a determinat emiterea deciziei de impunere din prezenta cauză a fost considerată legală, nu are relevanţă, în prezenta speţă instanţa fiind limitată la verificarea legalităţii şi temeiniciei actelor fiscale contestate.

Pe fondul recursului, Curtea constată că, potrivit dispoziţiilor art. 146 alin. 1 lit. a Cod fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să deţină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;**

De asemenea, potrivit dispoziţiilor art. 155 alin. 5 lit. h Cod fiscal, factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informaţii:

h) denumirea şi cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum şi particularităţile prevăzute la art. 125^1 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

Rezultă din textele legale enunţate anterior că, pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, persoana impozabilă trebuie să deţină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, care să cuprindă, printre altele, denumirea şi cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate.

Or, analizând facturile fiscale depuse la filele 38-126 dosar fond, Curtea constată, la fel ca şi prima instanţă, că acestea conţin fie exclusiv menţiunea „diverse prestări cf. contract”, fie altele, fie se referă la articole de mobilier, cu menţionarea cantităţii şi a preţului.

Consideră recurenta că, făcându-se, în cuprinsul facturilor, trimitere la contractul de vânzare-cumpărare nr. 10/01.10.2010, organele fiscale puteau identifica serviciile prestate.

Contrar susţinerilor recurentei, Curtea constată că, potrivit contractului invocat, respectiv celor stipulate în anexa 2, recurenta se obliga la plata, în favoarea vânzătorului, la data livrării mărfurilor, un procent între 10% şi 45% din valoarea produselor recepţionate, acestea reprezentând servicii aferente vânzării produselor.

De asemenea, la art. 4, se prevede că furnizorul prestează beneficiarului în baza acestui contract de vânzare-cumpărare mobilă cu drepturi de exclusivitate activităţi de procesare, ambalare, încărcare, descărcare, manipulare a produselor.

Prin urmare, susţinerile recurentei în sensul că serviciile prestate potrivit contractului putea fi uşor identificate nu sunt întemeiate, potrivit contractului furnizorul urmând a presta mai multe tipuri de servicii.

Referitor la concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză, în mod corect instanţa de fond le-a înlăturat, în condiţiile în care nici expertul nu a susţinut că recurenta deţinea documente justificative, respectiv facturi fiscale

care să cuprindă menţiunile obligatorii prevăzute la art. 155 Cod fiscal, ci acesta a arătat doar că nu poate fi contestată realitatea costurilor de desfacere efectuate de recurentă.

Or, ceea ce trebuie stabilit în speţă, este dacă facturile fiscale prezentate de recurentă cuprindeau sau nu menţiunile prevăzute la art. 155 alin. 5 lit. h Cod fiscal şi dacă era obligatorie efectuarea acelor menţiuni, aspect care nici măcar nu necesita efectuarea unei expertize de specialitate.

În consecinţă, în condiţiile în care recurenta nu a prezentat organelor fiscale o factură emisă în conformitate cu dispoziţiile art. 155 Cod fiscal, astfel cum impuneau dispoziţiile imperative ale art. 146 Cod fiscal, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, susţinerile acesteia cu referire la dispoziţiile art. 129, 21 Cod fiscal nu au nici o relevanţă în soluţionarea recursului, motiv pentru care Curtea nu le va mai analiza.

Prin urmare, pentru toate considerentele expuse anterior, Curtea constată că recursul formulat este neîntemeiat, motiv pentru care, în conformitate cu dispoziţiile art. 312 Cod procedură civilă, îl va respinge.

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro

Procedura insolvenţei. Angajarea răspunderii patrimoniale. Administrator

de fapt. Deturnarea activului

Curtea de Apel Cluj, Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal, decizia nr. 388 din 17 ianuarie 2014

Prin decizia civilă nr.10181 din 28.10.2013 pronunţată în dosarul nr…./a2 al Curţii de Apel Cluj s-a respins recursul declarat de recurenţii *G.C. şi G.L.* împotriva sentinţei civile nr. 4032 din 12.06.2013, pronunţată în dosarul nr. …/a2 al Tribunalului Maramureş care a fost menţinută în întregime.

Pentru a hotărî astfel, Curtea de Apel a reţinut că C.I. SPRL Baia Mare, desemnat lichidator în dosarul de faliment al debitoarei SC S.J. SRL Baia Mare, prin acţiunea înregistrată a chemat în judecată pe pârâţii G.C. şi G.L. solicitând obligarea acestora la suportarea unei părţi a pasivului neacoperit al debitoarei, în cuantum de 210.343 lei.

Răspunderea administratorilor faţă de societate se circumscrie sferei răspunderii contractuale determinata de limitele mandatului conferit acestora, mandat care include şi obligaţiile legale instituite în Legea nr. 31/1990, iar răspunderea administratorilor faţă de terţi apare că fiind întotdeauna o răspundere extracontractuală, o răspundere delictuală, aşadar, acesta fiind şi contextul în care judecătorul sindic a circumscris faptele sferei dispoziţiilor art 138 din Legea nr 85/2006.

Obligaţia şi răspunderea administratorilor sunt structurate pe doi piloni, unul care are drept temei prevederile art. 7, teza întâi, din Legea societăţilor comerciale respectiv obligaţiile şi răspunderea circumscrisă mandatului şi cel de-al doilea pilon, constituit de dispoziţiile legale, întemeiat pe prevederile art. 72, teza a doua, Legea nr 31/1990 care constituie, în fapt, o dispoziţie de trimitere la dreptul societăţilor comerciale.

Răspunderea este fundamentată pe culpă, însă, în ipoteza

răspunderii pentru neîndeplinirea obligaţiilor ce decurg din funcţie, elementul subiectiv este prezumat, întrucât este vorba despre obligaţiile de rezultat, în timp ce regimul răspunderii pentru actele de gestiune propriu-zise presupune dovedirea culpei administratorului.

Legiuitorul a instituit doar cerinţa contribuţiei la ajungerea debitorului în insolvenţă fapt care relevă voinţa legiuitorului de a da valoare cauzală şi acelor fapte care, deşi nu au determinat direct starea de insolvenţă, au contribuit la producerea ei.

Aserţiunile recurentei vizând omisiunea judecătorului sindic de analiză a documentelor prezentate în probaţiune şi a apărărilor formulate nu sunt reale , analiza punctuală a condiţiilor necesare pentru antrenarea răspunderii dovedind contrariul raportat la interpretarea dată tuturor probelor administrate de către judecătorul sindic.

Contrar celor susţinute de recurenţi nu sunt simple speculaţii , judecătorul sindic reţinând că din rapoartele întocmite de lichidator rezultă că, în perioada anterioară deschiderii procedurii de insolvenţă, pârâţii au retras din patrimoniul societăţii suma de 210.344 lei pe care nu au decontat-o şi nu au restituit-o, folosind-o în interes personal, contribuind astfel la încetarea de plăţi a debitoarei iar creditorii au fost în mod cert prejudiciaţi.

Lucrarea de expertiză întocmită în cauză de către d-na expert P.R. a confirmat că s-au făcut retrageri succesive, la nivelul sumei de 210.000 lei pentru care s-au întocmit dispoziţii de plată semnate de administratorul statutar G.C. şi că la data ridicării au fost înregistrate ca avansuri de trezorerie cont 542 iar ulterior au fost transferate în contul 461 debitori diverşi ca fiind sume de recuperat.

Cât priveşte ordinele de deplasare întocmite în perioada ianuarie – decembrie 2009 cu câte 500 euro/zi pentru deplasare

externă, în valoare totală de 201.249,65 lei, acestea nu au fost înregistrate în contabilitate în perioada la care se referă, astfel că rezultatele financiare au fost denaturate, pierderea fiind ascunsă, evidenţa contabilă nefiind ţinută corect iar utilizatorii situaţiilor financiare au fost induşi în eroare. .

Forţa probantă a înscrisurilor prezentate şi a probei ştiinţifice a fost raportată la caracterul acestora la împrejurarea că aceste documente contabile nu au corect întocmite , aspect admis şi de recurenţi care au recunoscut că au existat deficienţe în ţinerea contabilităţii astfel că în mod corect s-a apreciat că nu sunt de natură a înlătura statuările din acţiunea introductivă la care prima instanţă a achiesat.

Recurenţii au afirmat că au preferat sa achite salariile si nu obligaţii către Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat si ca din aceleaşi sume, au făcut plaţi pentru furnizori si nu in scopuri personale, ce nu au fost dovedite iar plata preferenţială a unor creditori este una din faptele care de asemenea determină insolvenţa.

Instituirea acestui tip de răspundere specială agR.tă a membrilor organelor de conducere care au contribuit la ajungerea debitorului în insolvenţă a urmărit identificarea unei alternative subsidiare, la îndemâna creditorilor, pentru satisfacerea masei credale.

Legiuitorul a creat în mod expres această formă de răspundere pentru repararea prejudiciului cauzat creditorilor societăţii de către membrii organelor de conducere ale persoanei juridice, care prin activitatea lor neloială au adus societatea în stare de insolvenţă şi că o consecinţă a acestei stări patrimoniale s-a produs o reducere în valoarea reală a creanţelor pe care o aveau creditorii faţă de societate.

Sensul dispozitiei legale, potrivit căreia judecatorul sindic

poate dispune că o parte a pasivului debitorului, persoană juridică, ajuns în stare de insolvenţă, să fie suportată de membrii organelor de conducere în ipoteza săvârşirii faptelor enumerate limitativ, trebuie coroborat cu dispozitiile art. 2 din Legea insolvenţei, care statuează că scopul legii este instituirea unei proceduri colective pentru acoperirea pasivului debitorului aflat în insolvenţă.

Determinarea cuantumului prejudiciului trebuie să se realizeze în conditii identice celor dintr-o acţiune în răspundere civilă, prin administrarea tuturor probelor de natură a conduce la aflarea acestor limite iar în speţă probatoriul administrat a confirmat cuantumul, prejudiciul fiind în raport de cauzalitate demonstrat cu fapta.

Susţinerile recurenţilor că fapta ilicită nu există nu au acoperire , fapta invocată îndeplinind întocmai elementele constitutive ale prevederilor art 138 alin.1 lit. a, respectiv împrejurarea că suma de 210.344 lei pentru care s-a solicitat în instanţă atragerea răspunderii patrimoniale a membrilor organelor de conducere, a fost identificată în evidenta contabila a debitoarei în contul contabil 461 Debitori, fiind provenită din soldul contului 542 “Avansuri de trezorerie nedecontate” respectiv sume de bani ridicate din caseria societăţii de către membrii organelor de răspunderea paraţilor pentru întreg pasivul sau doar pentru o parte din suma si care este cuantumul acestuia, astfel că în mod corect s-a apreciat că aceste bunuri au fost folosite de pârâtă în interesul propriu sau al unei alte persoane.

Răspunderea administratorului fiind una convenţională, culpa administratorului se apreciază după tipul abstract, culpa levis in abstracto, din aceste motive aflându-se în faţa unei culpe prezumate de unde derivă şi obligativitatea administratorului de a răsturna prezumţia de culpă, sarcina probei aparţinându-i , aşa cum corect a reţinut şi judecătorul sindic, iar în ceea ce priveşte ceilalţi membrii ai organelor de conducere statuările sunt similare .

Înscrisurile prezentate aşa cum s-a evidenţiat anterior nu sunt de natură a răsturna această prezumţie întrucât în fapt relevă că nu a fost respectate nici dispoziţiile care reglementează corecta conducere a contabilităţii.

Raportul de cauzalitate se verifică în concret şi nu pot fi reţinute susţinerile recurenţilor că starea de insolvenţă nu a fost determinată de lipsa acelor sume atâta timp cât s-a demonstrat existenţa unui raport de cauzalitate suficient de caracterizat între fapta reţinută şi starea de insolvenţă cauzată.

Hotărârea pronunţată de judecătorul sindic a fost criticată de către recurenţi susţinându-se că aceasta a fost dată cu aplicarea greşită a legii însă judecătorul sindic a reţinut în mod corect că conform art. 27 al. 1 din Legea insolvenţei, debitorul aflat în stare de insolvenţă, este obligat să adreseze tribunalului o cerere pentru a fi supus dispoziţiilor prezentei legi, în termen de maxim 30 de zile de la apariţia stării de insolvenţă, lucru pe care pârâţii nu l-au făcut cu toate că au lucrat în pierdere începând cu luna iulie a anului 2008, aspect ce reiese din lucrarea de expertiză.

Neconcordanţele dintre documentele publice şi cele ale societăţii relevă că societatea a desfăşurat activităţi comerciale fără a ţine o evidenţă contabilă în conformitate cu legea, încercând să ascundă atât veniturile realizate, cât şi natura acestora precum şi activele înregistrate.

Raportul de cauzalitate este prezent în ipoteza în care există fapta generatoare, care a constituit condiţia necesară ,adică fapta în lipsa căreia dauna nu s-ar fi produs.

Complexitatea vieţii unei societăţi comerciale implică succesiunea şi împletirea unor fapte şi împrejurări între care trebuie decelat care pot îndeplini condiţia de a fi considerate cauza insolvenţei.

Determinarea raportului cauzal specific implică identificarea

acelor fapte care fie au declanşat punerea în mişcare a acestor cauze, fie că au favorizat desfăşurarea lor nestingheritǎ ,fie nu au împiedicat această desfăşurare ,deşi intervenţia ar fi fost posibilă şi eficientă împiedecând apariţia consecinţelor nedorite, între care insolvenţa debitoarei care a fost şi cauza prejudiciului creditorilor .

Raportul cauzal nu trebuie să fie întotdeauna unul direct putând fi şi unul mediat în sensul că fapta imputată a permis unor factori exteriori să acţioneze şi să producă prejudiciul.

Practica a reţinut în mod constant premisa coexistenţei dintre cauză şi condiţii, cuprinzând în raportul de cauzalitate nu numai faptele ce constituie cauza necesară, dar şi condiţiile cauzale,adică faptele care au mediat acţiunea cauzală .

Trebuie reţinut că în cazul raportului de cauzalitate ne aflăm în prezenţa a două fapte cunoscute şi a unui mecanism logic de corelare a celor două fapte, care nu este cunoscut şi care trebuie identificat şi probat.

Curtea a apreciat că în sarcina pârâţilor poate fi reţinută săvârşirea faptelor reglementate de art.138 lit. a şi e din Legea nr.85/2006, respectiv a folosit bunurile persoanei juridice in folosul propriu sau in cel al unei alte persoane şi respectiv a deturnat sau au ascuns o parte din activul persoanei juridice ori au marit in mod fictiv pasivul acesteia fapte care au condus la producerea stării de insolvenţă a debitoarei.

Considerentele enunţate au demonstrat că recursul promovat este nefondat şi în consecinţă în temeiul art 312 C pr civ , Curtea a respins recursul declarat de recurenţii *G.C., G.L.* împotriva sentinţei civile nr. 4032 din 12.06.2013, pronunţată în dosarul nr. …/a2 al Tribunalului Maramureş pe care a menţinut-o in întregime.

Împotriva acestei decizii au formulat contestaţie în anulare pârâţii G.C. şi G.L. solicitând admiterea acesteia şi

***rejudecând recursul, să se dispună casarea sentinţei atacate şi respingerea cererii de atragerea răspunderii*.**

În motivele contestaţiei în anulare se arată că prin decizia nr. 10181/28.10.2013 Curtea de Apel Cluj Secţia a II-a civilă a soluţionat recursul formulat împotriva sentinţei civile nr. 4032/12.06.2013 pronunţată de către Tribunalul Maramureş.

Recursul formulat împotriva acestei sentinţe, aşa cum a fost completat în termenul prevăzut de art. 8 alin 2 din Legea nr. 85/2006, a fost structurat pe trei motive principale, două dintre acestea nefiind analizate de către instanţa de control judiciar, respectiv cele de la punctul 1 şi 3 din completarea la recurs, iar cel de al treilea, respectiv punctul 2 al completării motivelor de recurs, a fost avut în vedere formal fără o analiză reală a argumentelor aduse în combaterea considerentelor instanţei de fond şi fără a fi respectate cerinţele minimale impuse de exigenţele dreptului la un proces echitabil, garantat de art. 6 din Convenţia Europeană a Drepturilor Omului, aşa cum sunt reflectate de practica Curţii Europene.

În esenţă, prin sentinţa nr. 4032/12.06.2013 Tribunalul Maramureş a admis cererea formulată de către lichidatorul judiciar şi a dispus obligarea noastră la suportarea pasivului debitoarei SC S.J. SRL în sumă de 210.343 lei.

Arată că instanţa de fond a reţinut faptul că suma respectivă a fost ridicată cu titlul de avansuri de trezorerie ceea ce a condus la concluzia însuşirii şi folosirii acesteia în interes personal. Deşi prin expertiza efectuată în cauză expertul a constat că toate aceste sume au fost cheltuite în interesul societăţii debitoare şi că există documente justificative , respectiv ordine de deplasare în interesul societăţii, aceste documente nu au fost luate în considerare, cu motivaţia neînscrierii lor în contabilitatea societăţii.

Astfel, pe de o parte s-a reţinut săvârşirea faptelor

prevăzute de art. 138 lit.a şi e din Legea nr. 85/2006 , iar pe de altă parte a faptei prevăzute de art. 138 lit d din Legea nr. 85/2006 întrucât prin neînscrierea în contabilitate a ordinelor de deplasare rezultatele financiare au fost denaturate şi pierderea contabilă a fost micşorată , ducându-i în eroare pe utilizatorii situaţiilor financiare.

Prin cererea de recurs au fost invocate următoarele motive: 1. încălcarea de către instanţa de fond a dreptului la apărare şi pronunţarea asupra unor aspecte şi reţinerea unor fapte care nu au fost invocate de către lichidatorul judiciar prin cererea de atragere a răspunderii şi care nu au fost puse în discuţia părţilor, respectiv cauzarea stării de insolvenţă prin neţinerea unei contabilităţi în confirmitate cu legea prevăzută de art. 138 lit d din Legea nr. 85/2006 , ceea ce făcea aplicabile dispoziţiile art. 304 alin 5 Cod procedură civilă.

Menţionează că acest motiv invocat la punctul 1 al completării recursului nu a fost analizat de către instanţa de control judiciar.

Astfel, instanţa de recurs nu s-a pronunţat asupra acestui motiv limitându-se la a prelua susţinerile instanţei de fond cu privire la neînscrierea actelor justificative în evidenţa contabilă şi încălcarea dispoziţiilor privitoare la ţinerea contabilităţii.

Precizează că la punctul 3 din completarea motivelor de recurs s-a invocat faptul că ***judecătorul sindic nu a analizat detaliat în ce a constat răspunderea fiecărui pârât şi care sunt faptele săvârşite de fiecare, în condiţiile în care răspunderea este personală, iar începând cu data de 16.07.2008 societatea a fost administrată exclusiv de către G.L., în baza procurii autentificată sub nr. 2955/16.07.2008, întrucât G.C. ,administratorul statutar, a fost plecat în străinătate după care a avut un alt loc de muncă, iar după deschiderea procedurii administrator special a fost tot G.L..***

Instanţa de recurs a omis a analiza acest motiv de recurs, nefiind analizate argumentele privitoare la faptul că marea majoritate a dispoziţiilor de plată au fost semnate de către G.L., chiar şi cele emise anterior deschiderii procedurii, aspecte care pot fi verificate direct-de către instanţa de control judiciar din analiza dispoziţiilor de plată ataşate raportului de expertiză, expertul reţinând eronat că semnătura aparţine lui G.C., prin raportare la faptul că acesta deţinea funcţia de administrator.

Activitatea acestuia s-a limitat exclusiv la semnarea formală a bilanţurilor contabile, condiţie impusă de organele fiscale pentru înregistrarea situaţiilor financiare, în virtutea calităţii sale de administrator statutar, bilanţuri care însă au fost întocmite de o firmă specializată de contabilitate.

În ceea ce priveşte săvârşirea faptei prevăzute de art. 138 lit. a şi e din Legea nr. 85/2006 motivele invocate la punctul 2 al cererii de recurs nu au fost in realitate analizate, instanţa de control judiciar limitându-se la preluarea considerentelor instanţei de fond şi adăugarea unor formulării generice privitoare la natura juridică a atragerii răspunderii şi elementele care o compun , fără o analiză aplicată la situaţia concretă ce fusese dedusă judecăţii şi fără o analiză a elementelor esenţiale invocate de către recurenţi în combaterea motivaţiei judecătorului sindic şj a raţionamentului logico juridic al acestuia.

La analiza acestui aspect al contestaţiei în anulare trebui avute în vedere exigenţele impuse sub acest aspect de către practica Curţii Europene a Drepturilor Omului în vederea respectării dreptului la un proces echitabil garantat de art. 6 din Convenţie, care impune indicarea de către judecători cu suficientă claritate a motivelor de care îşi întemeiază deciziile (cauza Hadjianastassiou contra Greciei din 16.12.1992) examinarea efectivă a problemelor esenţiale care-i sunt supuse aprecierii, preluarea argumentelor instanţei inferioare nefiind considerate suficientă, instanţa de control

judiciar fiind ţinută să analizeze efectiv şi în mod real argumentele expuse (Hotărârea HElle contra Finlanda, din 19.12.1997).

Curtea a apreciat în mod constant că este sarcina instanţei de a proceda la un examen efecitv al mijloacelor şi elementelor de probă ale părţilor pentru a le aprecia pertinenţa (Hotărârea Perez contra Franţei, cererea nr. 47.287/1999, paragraful 80, CEDH I, cauza Van der Hurk împotriva Olandei, din 19.04.1994. seria A, nr. 288, paragraful 59).

În motivele de recurs s-a invocat faptul că ridicarea de avansuri de trezorerie nu semnifică însuşirea bunurilor în interes personal decât în măsură în care nu se poate face dovada că sumele ridicate nu au fost folosite în interesul societăţii.

Aşa cum arată şi expertul contabil cheltuirea sumelor ridicate în interesul societăţii a fost justificată prin existenţa ordinelor de deplasare care îndeplinesc toate condiţiile legale pentru a fi considerate acte justificative. Legalitatea unui act justificativ şi înscrierea lui în contabilitate sunt două lucruri total diferite.

Actul justificativ este un act de contabilitatea primară care are menirea de a descărca persoana care a ridicat avansul de trezorerie de obligaţia restiturii sumelor primite , făcând dovada cheltuirii lui în interesul societăţii şi care are valoare probantă prin el însuşi şi nu prin înregistrarea în contabilitate, neexistând nicio dispoziţie legală care să îi condiţioneze forţa probantă de operarea menţiunilor echivalente în evidenţa contabilă.

Menţionează că înscrierea lui în contabilitate este o operaţiuni ulterioară, care presupune efectuarea unor menţiuni în balanţa contabilă prin care sumele respectiv se

consideră a fi cheltuieli făcute în vederea îndeplinii obiectului de activitate şi care nu afectează validitatea lui.

Pentru a putea fi reţinută o nelegalitate a emiterii ordinelor de deplasare sau a decontării acestor cheltuieli ar fi trebuit aduse argumente legate de modul de emitere acestora şi nu se înregistrare a lor, ceea ce în speţă nu s-a întâmplat.

Aşa cum se specifică în raportul de expertiză, ordinele de deplasare îndeplinesc toate condiţiile legale pentru a justifica modul de cheltuire a sumelor respectiv, iar omisiunea efectuării menţiunilor corespunzătoare în registrele contabile este o eroare rectificabilă care nu afectează legalitatea operaţiunii.

Aceste aspecte esenţiale au fost în mod expres invocate în cadrul completării motivelor de recurs şi nu au fost analizate de către instanţa de control judiciar care s-a limitat a prelua susţinerea instanţei de fond cu privire la faptul că neînscrierea unui act în evidenţa contabilă conduce la nerecunoaşterea forţei probante a înscrisului. Conform acestui raţionament, omisiunea compartimentului contabilitate de a opera în balanţa contabilă menţiunile privitoare la depunerea de către un funcţionar sau salariat a documentelor prin care justifică efectuarea unor cheltuieli urmare a deplasării în interes de serviciu conduce la concluzia că înscrisurile prin care face dovada efectuării cheltuielilor şi ordinul de deplasare nu au valoare legală, iar sumele avansate de către instituţie au fost însuşite de către acesta.

De asemenea, instanţa de control judiciar a preluat susţinerea instanţei de fond cu privire la faptul că prin neînregistrarea în contabilitate a ordinelor de deplasare au fost denaturate rezultatele financiare, pierderea a fost ascunsă, evidenţa contabilă nefiind ţinută corect, iar utilizatorii situaţiilor financiare au fost induşi în eroare.

Aceste aspecte privitoare la erori în evidenţele contabile au fost reţinute în argumentarea săvârşirii faptei de a folosi bunurile societăţii şi de a le folosi în interes personal, deşi fapta de neţinere a unei evidenţe contabile în

conformitate cu legea este reglementată distinct la art. 138 lit. d din Legea nr. 85/2006 aşa cum a fost reţinută de către instanţa de fond, încadrare care nu a fost însă reţinută de către instanţa de recurs, motivarea acesteia fiind extrem de neclară sub acest aspect.

Dacă ar fi reţinut şi incidenţa art. 138 lit d din Legea nr. 85/2006, instanţa de control judiciar ar fi trebuit să analizeze şi motivele invocate la punctul 1 din completarea la recurs, ceea ce în cauză nu s-a întâmplat.

Pe de altă parte nu a fost analizat de către instanţa de control judiciar un element esenţial din punctul 2 al motivelor de recurs şi anume faptul că reţinerea în paralel a celor două argumente este contradictorie.

Astfel, dacă li se impută pârâţilor faptul că nu au înregistrat în contabilitate ordinele de deplasare înseamnă că aceste ordine de deplasare îndeplineau cerinţele legale pentru a fi considerate documente justificative şi dovedeau faptul că sumele de bani ridicate din casieria societăţii au fost utilizate în interesul societăţii, deci nu au fost însuşite de către pârâţi, astfel încât nu sunt întrunite elementele constitutive ale art. 138 lit. a şi e din Legea nr. 85/2006 singura problemă în discuţie rămânând acea a unor erori din contabilitate care ar putea cel mult discutate din perspectiva art. 138 lit. d din Legea nr. 85/2006, care nu a fost reţinut de către instanţa de recurs care nu a analizat susţinerile părţilor cu privire la lipsa oricărei legături concrete de cauzalitate între aceste erori şi starea de insolvenţă, aşa cum au fost în mod concret invocate la punctul 1 din completarea la motivele de recurs.

Dacă ar fi folosit în interes personal aceste sume, ordinele de deplasare nu trebuiau înscrise în contabilitate şi nu ar fi fost influenţate datele din bilanţul final.

În ceea ce priveşte impactul pe care l-a avut o astfel de

eroare în activitate societăţii au fost aduse argumente concrete privitoare la faptul că nu are nici o legătură de cauzalitate, neputând fi apreciată că ar fi contribuit la ajungerea societăţii în încetare de plăţi în condiţiile în care nu există creditori care să fi fost înşelaţi de o pierdere contabilă mai mică şi care să fi fost determinantă pentru luarea deciziei de încheiere a unor contracte, avându-se în vedere că peste 95% din creanţe sunt către bugetul de stat, aspecte care au omis a fi analizate de către instanţa de recurs, dincolo de faptul că aceste fapte pot cel mult să fie circumscrise prevederilor art. 138 lit d din legea, care nu au fost analizate şi nici reţinute de către instanţa de recurs.

În concluzie, solicită a se avea în vedere faptul că instanţa de recurs a omis a analiza două dintre motivele de recurs, iar în ceea ce priveşte al treilea motiv s-a limitat la preluarea argumentelor instanţei de fond şi inserarea unor consideraţii neclare şi generale privind natură juridică a răspunderii fără o analizată concretă a argumentelor esenţiale invocate în recurs, ceea ce reprezintă o încălcarea a dreptului la un proces echitabil garantat de art. 6 din Convenţia Europeană a Drepturilor Omului şi care face aplicabile dispoziţiile art. 318 alin 1 Cod procedură civilă, singurul remediu intern disponibil.

Deliberând asupra cererii de retractare curtea reţine următoarele:

Omisiunea necercetării unei critici esenţiale pe care se sprijină o apărare poate fi asimilată, în anumite circumstanţe, motivului de contestaţie în anulare reglementat de dispoziţiile art. 318 alin. 1 teza a II-a C.pr.civ.

Analizând elementele silogismului judiciar, curtea reţine că instanţa de recurs a cercetat motivele cererii de reformare privind nerespectarea dreptului la apărare al pârâţilor şi încălcarea principiului disponibilităţii prin depăşirea de către judecătorul sindic al limitelor în care a fost învestit

de titularul cererii.

Instanţa de recurs a validat de asemenea apărările evocate de autorul cererii privind existenţa ilicitului imputat pârâţilor precum şi a asupra legăturii de cauzalitate dintre acuzaţia de fraudă întemeiată pe art. 138 lit.a, e şi ajungerea debitoarei în stare de insolvenţă.

Contestatorii susţin că instanţa de recurs a omis a analiza două dintre motivele de recurs, iar în ceea ce priveşte al treilea motiv s-a limitat la preluarea argumentelor instanţei de fond şi inserarea unor consideraţii neclare şi generale privind natură juridică a răspunderii fără o analizată concretă a argumentelor esenţiale invocate în recurs, ceea ce reprezintă o încălcarea a dreptului la un proces echitabil garantat de art. 6 din Convenţia Europeană a Drepturilor Omului şi care face aplicabile dispoziţiile art. 318 alin 1 Cod procedură civilă, singurul remediu intern disponibil.

Curtea reţine însă că instanţa de recurs a omis a cerceta doar acele critici evocate de recurenţi în completarea motivelor de recurs privind *neimplicarea administratorului statutar în activitatea de gestiune, necesitatea departajării răspunderii între administratorul de fapt şi de drept*, *neîntrunirea cerinţelor de fond pentru antrenarea răspunderii pentru acoperirea pasivului întrucât sumele ridicate din casierie ar fi fost folosite în interesul societăţii, înscrisurile depuse în probaţiune* îndeplinind calitatea de document justificativ .

Aşa fiind curtea, în baza prevederilor art. 318 C.proc.civ va admite contestaţia în anulare.

Procedând la rejudecarea recursului prin prisma acestor critici de nelegalitate, curtea reţine că cererea de reformare este nefondată în raport de următoarele considerente:

Legea insolvenţei a integrat însă acestei răspunderi excepţionale doar faptele ilicite enumerate limitativ în articolul 138, judecătorul sindic putând dispune ca o parte a

pasivului debitorului, persoană juridică, ajuns în stare de insolvenţă, să fie suportată de către administratorii care au cauzat starea de insolvenţă, prin una dintre următoarele fapte:

a) au folosit bunurile sau creditele persoanei juridice **în folosul propriu** sau în cel al unei alte persoane;

b) au făcut acte de comerţ **în interes personal**, sub acoperirea persoanei juridice;

c) au dispus, în **interes personal**, continuarea unei activităţi care ducea, în mod vădit, persoana juridica la încetarea de plăti;

d) au ţinut o contabilitate fictivă, au făcut să dispară unele documente contabile sau nu au ţinut contabilitatea în conformitate cu legea;

e) **au deturnat sau au ascuns** o parte din **activul** persoanei juridice ori au **mărit** în mod **fictiv pasivul** acesteia;

f) au folosit mijloace ruinătoare pentru a procura persoanei juridice fonduri, în scopul întârzierii încetării de plăti;

g) în luna precedentă încetării plăţilor, au plătit sau au dispus să se plătească cu preferinţă unui creditor, în dauna celorlalţi creditori.

Norma sancţionează, în unele dintre ipotezele sale, abuzul executivului, care a urmărit satisfacerea unui interes personal în detrimentul celui social, afectând prin conduita sa nu numai compania, ci şi întreaga comunitate de interese din jurul acesteia.

Astfel, judecătorului sindic îi revine misiunea de a verifica regularitatea actelor de gestiune în raport cu interesul social şi de a repera abuzul care a condus la instaurarea stării de insolvenţă, deoarece sarcina acoperirii pasivului poate atribuită doar acelor administratori care se fac

vinovaţi de valorificarea capitalului întreprinderii conform interesului personal, ori care, prin politica de gestiune promovată, nu au urmărit protejarea interesului social, ci ocrotirea altor interese.

Interesul social şi interesul personal al administratorului sunt două din limitele puterilor conferite acestuia prin lege şi statut. Misiunea executivului este extrem de clară, aceea de a milita pentru „cauza” interesului social, orice abatere de la obiectivul menţionat trebuind atent cercetată, deoarece frauda constituie o importantă barieră pentru exercitarea prerogativelor de administrare.

Calitatea de administrator de fapt nu se prezumă, ea se demonstrează prin analiza conduitei, comportamentului administratorului de drept, dar şi a celui despre care se presupune că a condus efectiv întreprinderea .

Este administrator de fapt cel care conduce societatea fără a fi legal învestit cu putere de reprezentare de către organele sociale.

Potrivit acestei definiţii, administratorul de fapt se distinge de administratorul statutar în mod esenţial, cel din urmă fiind expres desemnat prin statut sau legal învestit de către organele sociale. Din această perspectivă, calitatea de administrator de fapt se caracterizează prin imixtiunea în atribuţiile conferite reprezentantului legal .

Drept urmare, prezenţa unuia sau mai multor administratori statutari nu exclude demersul menit să identifice existenţa unei puteri autonome de control, exercitată de o altă persoană care nu a fost învestită cu prerogative de conducere.

Probaţiunea relevă existenţa unei administrări de fapt, activitatea pozitivă de gestiune fiind condusă de o altă persoană decât reprezentantul legal al

debitoarei(din perspectiva menţiunilor efectuate în registrul

de publicitate opozabile terţilor).

Probele existente dovedesc că administratorul statutar nu a semnat ordinele /dispoziţiile de plată prin care lichidităţile pe care debitoarea la avea în patrimoniu au fost externalizate.

În consecinţă, teza săvârşirii de către acesta a unor manopere ilicite în legătură cu activul nu se verifică.

Ce i se poate reproşa administratorului statutar este numai omisiunea de a se îngriji de afacerile întreprinderii, acceptarea funcţiei din motive de complezenţă . În procedura insolvenţei nu se poate profila o răspundere autonomă a administratorului pentru neparticiparea la procesul decizional şi acceptarea funcţiei de complezenţă, atât timp cât fapta în sine nu se pliază pe una din situaţiile evocate de art. 138 lit.a-g, ***dar este posibilă antrenarea unei răspunderi solidare dacă sunt îndeplinite şi restul cerinţelor referioare la existenţa unei răspunderi autonome a autorului pentru o faptă ilicită din categoria celor evocate de art 138.***

Efectele generate de regula solidarităţii pe orizontală trebuie şi pot fi valorificate de lege lata în acest cadru procesual fiindcă art. 138 alin 4 instituie regula solidarităţii fără nicio altă nuanţă privitoare la natura faptei ori atitudinea în plan psihic acelui chemat să răspundă în temeiul solidarităţii.

Justificat sau nu, exigenţa legiuitorului sporeşte faţă de administratorul statutar chemat să răspundă în solidar cu autorul(administratorul de fapt), chiar dacă greşeala imputată celui dintâi nu se încadrează în enumerarea limitativă făcută de art.138 lit.a-g .

Faptul că ***administratorul statutar nu a fost implicat direct în operaţiunile de gestiune a patrimoniului debitoarei şi împrejurarea că marea majoritate a dispoziţiilor de plată au fost semnate numai de administratorul de fapt G.L. nu prezintă***

relevanţă.

Pârâţii nu pot fi exoneraţi de răspunderea pentru acoperirea pasivului atâta vreme cât manoperele ilicite privind activul patrimonial săvârşite de administratorul de fapt au fost pe deplin probate iar administratorul statutar a fost chemat să răspundă *în solidar cu autorul ilicitului intenţional întemeiat pe regula solidarităţii.*

Este evident că administratorul de fapt a optat pentru acţiuni neprotective faţă de patrimoniul social externalizând active în baza unor ordine de plată, pentru a justifica o cheltuială aferentă unor operaţiuni fictive .

Există o serie de indicii obiective care pot fundamenta prezumţia simplă că deplasările externe în vederea încheierii unor contracte nu au avut loc.

Toate deciziile cu repercusiuni fiscale trebuie luate doar în scopul realizării obiectivului pentru care „întreprinderea" fost constituită . Orice diminuare a activului net, ca urmare a acestor operaţiuni, ar trebui să aibă în compensare o contrapartidă materială sau nematerială.

Angajarea cheltuielilor cu deplasările externe nu a avut în compensare o contrapartidă materială sau nematerială.

Nu există nici un alt document care să justifice necesitatea angajării acestor cheltuieli pentru cazare , masă , transport, la nivelul substanţial declarat şi decontat, acela de 500 euro/zi.

Ordinele de deplasare au fost întocmite lunar pentru intervalul ianuarie 2009-octombrie 2009, decembrie 2009-septembrie 2010 consemnând o durată a deplasărilor cuprinsă între 5 şi 10 zile . Cu alte cuvinte 5- 10 din cele 22 de zile

lucrătoare dintr-o lună recurenta s-a aflat teoretic în străinătate pentru a încheia contracte , contracte care de

altfel nu a fost perfectate.

Ritmicitatea, durata acestor deplasări şi valoarea pretinsă spre decontare, absenţa altor documente justificative care să emane de la terţi coroborate cu situaţia financiară a debitoarei(ţinând cont de pasivul acumulat în perioada de referinţă) constituie indicii obiective care pot fundamenta prezumţia că documentele în discuţie au fost întocmite pro causa tocmai pentru a justifica lipsa sumei de 201.249,65 lei din patrimoniul debitoarei.

Prin urmare, înscrisurile depuse în probaţiune nu aveau aptitudinea de a proba realitatea operaţiunilor economice consemnate .

Activul societăţii se reflectă în inventarul anual şi în bilanţul contabil. Inventarierea reprezintă ansamblul operaţiunilor prin care se constată existenţa tuturor elementelor patrimoniale de activ şi de pasiv, cantitativ, valoric sau numai valoric, după caz, existente în patrimoniul societăţii la data la care se efectuează această operaţiune. Bilanţul contabil este cel care reflectă elementele activului patrimonial, grupele principale de elemente ce trebuie să se regăsească în acest document fiind: activele imobilizate (imobilizări corporale, necorporale, financiare), activele circulante (stocuri creanţe, titluri de plasament sau alte valori), conturile de regularizare şi asimilate de activ (cheltuieli înregistrate în avans, diferenţe de conversie-activ), primele de rambursare a obligaţiunilor.

Reprezintă *metode de deturnare* a activului nerestituirea bunurilor aparţinând societăţii de către administrator , transferul fără contrapartidă a unor mărfuri ce constituie proprietatea debitoarei .

Jurisprudenţa a statuat că numai existenţa unei contrapartide reale şi suficiente, care să fie expresia echilibrului dintre angajamentele asumate de părţile contractante îl poate apăra

pe administrator de răspundere. Soluţia pare naturală cât timp compatibilitatea liberalităţilor cu principiul specialităţii capacităţii de folosinţă trebuie pusă sub semnul îndoielii.

Fapta constând în deturnarea activelor societăţii constituie în egală măsură un abuz de bunuri sociale.

În bilanţul contabil apar elemente de activ care nu se regăsesc efectiv în patrimoniul debitoarei . Înscrisurile depuse în probaţiune de recurentă nu dovedesc modalitatea de ieşire din patrimoniul debitoarei a activelor evidenţiate în ultimul bilanţ .

Nepredarea valorilor înscrise în bilanţ constituie un indiciu temeinic al prezumţiei simple că recurenta G.L. a săvârşit acte de dispoziţie aspra unor bunuri care alcătuiau patrimoniul societar, acte care au afectat conţinutul acestuia.

Diminuarea activului net cu aceste valori fără o compensare reală se află în mod cert în raport de cauzalitate cu insuficienţa activului şi justifică obligarea pârâţilor la suportarea pasivului.

Neapelarea la mecanismul prezumţiilor judiciare ar face imposibilă, în cazul dat, identificarea legăturii dintre diferitele acte privitoare la gestiune socială şi consecinţele economice financiare care au condus la încetarea plăţilor. Soluţia se întemeiază pe principiul protecţiei creditorilor şi adagiul nemo auditur propriam turpitudinem allegans , nimănui nefiindu-i îngăduit să se prevaleze de propria incorectitudine pentru a obţine protecţia judiciară a unui drept. A nu admite că există un raport de cauzalitate caracterizat între fapta imputată şi insuficienţa activului ar însemna să se permită celui căruia i se „reproşează” conduita frauduloasă să se apere de răspundere prevalându-se de propria sa culpă.

Creditorii ar fi puşi astfel în imposibilitatea dovedirii originilor insuficienţei activului, misiunea stabilirii

situaţiei patrimoniale a societăţii la diferite etape devenind practic imposibilă pentru titularii acţiunii.

Odată activată regula răspunderii solidare devine superfluă orice discuţie privind posibilitatea scindării/divizării răspunderii între administratorulstatutar şi cel de fapt funcţie de amploarea , semnificaţia faptelor săvârşite de pârâţi.

Fiind întrunite condiţiile prevăzute de art. 138 lit. a, e din Legea nr.85/2006 în mod corect prim instanţă a admis acţiunea în acoperirea pasivului.

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro

Angajarea răspunderii patrimoniale a administratorilor. Respingerea cererii formulate de creditorul majoritar în recurs. Deturnarea activului. Înţeles

Curtea de Apel Cluj, Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal, decizia nr. 383 din 17 ianuarie 2014

Prin sentinţa civilă nr.2296 din 17.09.2013 pronunţată în dosarul nr…. al Tribunalului Specializat Cluj s-a admis acţiunea formulată de creditoarea ADMINISTRAŢIA FINANŢELOR

PUBLICE A MUNICIPIULUI CLUJ-NAPOCA reprezentată prin DIRECŢIA GENERALĂ A FINANŢELOR PUBLICE A JUDEŢULUI CLUJ, împotriva pârâţilor H.D.S., şi I.C.P.A., şi în consecinţă: au fost obligaţi în solidar, pârâţii H.D.S. şi I.C.P.A. să plătească suma de 168.466,22 lei reprezentând pasivul debitoarei SC P.P. SRL aflată în faliment în dosar nr…. al Tribunalului Specializat Cluj.

Pentru a hotărî astfel, analizând cererea creditoarei, judecătorul sindic a admis- o în temeiul art.138 lit. e din Legea nr.85/2006 şi în baza considerentelor expuse în continuare.

La cererea administratorului judiciar sau a lichidatorului, judecătorul-sindic poate dispune ca o parte a pasivului debitorului, persoana juridică, ajuns în stare de insolventa, sa fie suportată de membrii organelor de supraveghere din cadrul societăţii sau de conducere, precum şi de orice alta persoana care a cauzat starea de insolventa a debitorului, prin aceea că a deturnat sau a ascuns o parte din activul persoanei juridice ori a mărit în mod fictiv pasivul acesteia (lit.e).

Temeiul juridic al cererii formulate de lichidatorul judiciar se fundamentează pe dispoziţiile legale anterior citate.

Responsabilitatea civilă a administratorilor este o responsabilitate subsidiară şi indiferent dacă este individuală sau solidară, este una integrală atât pentru damnun emergens cât şi pentru lucrum cessans.

Sfera persoanelor chemate să răspundă patrimonial pentru falimentul societăţii când activele sociale sunt insuficiente este circumscrisă categoriei administratorilor în funcţiune la data încetării plăţilor, directorilor tehnici executivi, când se comportă ca şi când ar fi administratori propriu-zişi, iar când consiliul de administraţie este organizat ca un consiliu de supraveghere răspunderea revine administratorilor

operativi.

Obligaţia subzistă dacă situaţia care a dus la insuficienţa activului a luat naştere în timpul exercitării mandatelor.

În sarcina pârâţilor au fost reţinute de către lichidatorul judiciar fapte care se încadrează în prev. art.138 alin.1 lit.e din Legea nr.85/2006, respectiv au deturnat sau au ascuns o parte din activul persoanei juridice ori au mărit în mod fictiv pasivul acesteia.

În speţă, întrucât s-a dovedit faptul că în contabilitatea debitoarei existau înregistrate stocuri în sumă de 310.297,50 lei care însă în materialitatea lor nu au fost identificate, judecătorul sindic a apreciat că în speţă sunt întrunite cerinţele pentru a se dispune angajarea răspunderii pârâtului conform prev. art.138 lit.e din Legea nr.85/2006, operând prezumţia că o parte din activul persoanei juridice a fost deturnat sau ascuns de către administratorii statutari.

Faptele pârâţilor prin care aceştia au contribuit la aducerea societăţii în stare de încetare de plăţi şi la insuficienţa activului se circumscriu prevederilor art.138 lit. e din Legea nr. 85/2006.

Considerentele de fapt expuse conduc indubitabil la concluzia că pârâţii în calitatea lor de administratori statutari, prin modul de gestionare a patrimoniului societăţii, au contribuit nemijlocit la crearea prejudiciului ce constă în insuficienţa activului patrimoniului debitoarei falite.

Pentru aceste motive şi fundamentat pe dispoziţiile legale anterior arătate, cererea formulată de către creditoare a fost apreciată drept întemeiată, urmând a fi admisă.

În baza prev. art.138 lit. e din Legea nr.85/2006, pârâţii au fost obligaţi să plătească, în solidar, suma de 168.466,22 lei reprezentând pasivul debitoarei SC P.P. SRL.

Împotriva acestei sentinţe au declarat recurs pârâţii..

În motivarea cererii de recurs recurenţii au relevat că prima instanţă ***a realizat o greşită aplicare a prevederilor legale incidente în materia analizată întrucât pârâtii*** a dovedit modalitatea de ieşire din patrimoniul debitoarei a activelor evidenţiate în ultimul bilanţ .Prin urmare, nu existau indicii care să poată fundamenta prezumţia că activele debitoarei au fost deturnate nefiind dovedită în cauză nici legătura de cauzalitate dintre fapta imputată şi prejudiciul suportat de victimă..

Prin întâmpinarea depusă la dosar, intimata Direcţia Generala Regionala a Finanţelor Publice Cluj-Napoca s-a opus admiterii recursului.

Deliberând curtea reţine următoarele:

Cererea de antrenare a răspunderii s-a fundamentat pe dispoziţiile art. 138 lit. e din legea insolvenţei.

Titularul cererii a imputat pârâţilor faptul că au ascuns active înregistrate în evidenţele contabile care trebuiau să se regăsească în patrimoniul debitoarei.

Reclamantul a susţinut în cererea de condamnare a pârâţilor că există suficiente indicii care pot fundamenta prezumţia că pârâţii au săvârşit manopere frauduloase cu privire la activele debitoarei determinând societatea să ajungă în stare de insolvenţă.

Apărarea sa a fost validată de prima instanţă, pârâţii fiind condamnaţi la suportarea pasivului în sumă de 168.466,22 lei.

Hotărârea este nelegală pentru următoarele considerente.

Recurenţii susţin că nu există indicii care să poată fundamenta prezumţia că bunurile persoanei juridice au fost deturnate , nefiind dovedită nici legătura de cauzalitate dintre fapta imputată şi prejudiciul suportat de victimă.

Nu s-a dovedit că în speţă ar fi fost săvârşite manopere ilicite privind activul patrimonial care să fie imputabile pârâţilor.

Legea insolvenţei a integrat acestei răspunderi excepţionale doar câteva fapte ilicite enumerate limitativ în articolul 138. Toate acestea sunt, însă, numai fapte intenţionale, iar categoria greşelilor de gestiune comise din neglijenţă, imprudenţă a fost exclusă .

Concluzia că faptele enumerate limitativ la articolul 138 sunt numai fapte intenţionale, care exclud culpa ca formă de vinovăţie, se întemeiază pe aceea că toate incriminează consecinţele conflictului dintre interesul personal al administratorului şi interesul social .

În acest conflict, administratorul nu poate intra decât într-un mod conştient dacă **foloseşte** bunurile şi creditul persoanei juridice, **în folosul propriu sau al altei persoane**, **efectuează** acte de comerţ **în interes personal** sub acoperirea persoanei juridice,**dispune** ori continuă **în interes personal** activităţi care conduc, în mod vădit, persoana juridică la încetarea de plăţi, **foloseşte mijloace ruinătoarea** în scopul întârzierii încetării plăţilor, **face plăţi preferenţiale în** favoarea unui creditor şi în dauna altora, **deturnează, ascunde activul debitoarei, măreşte în mod fictiv pasivul** entităţii, **ţine o contabilitate fictivă sau neconformă distruge ascunde** a documentele contabile.

Semnificaţia profund antisocială şi vătămătoare pentru întreprindere a faptelor enumerate limitativ de articolul 138 este facil de conştientizat, trădarea interesului social şi opţiunea clară a administratorului pentru o conduită compatibilă cu interesul propriu dar incompatibilă cu interesul entităţii pe care o reprezintă nefiind altceva decât expresia unei culpe intenţionale.

Altfel spus, prin săvârşirea faptelor prevăzute de art.138,

obligaţia de loialitate, ca obligaţie negativă, de rezultat, care implică datoria administratorului de a trata afacerile companiei în mod onest şi corect, este vădit nesocotită. Şi trebuie subliniat faptul că încălcarea obligaţiei de loialitate presupune un conflict conştient de interese între administrator şi societate. Ori, pe tărâm subiectiv, antagonismul dintre interesul administratorului şi interesul social poate fi doar expresia dolului.

Aşadar, abordarea legislativă din dreptul insolvenţei ignoră regimul agreat al răspunderii prin raportare la criteriul culpa levis in abstracto. Astfel, judecătorului sindic îi revine misiunea de a verifica regularitatea actelor de gestiune în raport cu interesul social şi de a repera abuzul care a condus la instaurarea stării de insolvenţă, deoarece sarcina acoperirii pasivului poate atribuită doar acelor administratori care se fac vinovaţi de valorificarea capitalului întreprinderii conform interesului personal, ori care, prin politica de gestiune promovată, nu au urmărit protejarea interesului social, ci ocrotirea altor interese.

Interesul social şi interesul personal al administratorului sunt două din limitele puterilor conferite acestuia prin lege şi statut. Misiunea executivului este extrem de clară, aceea de a milita pentru „cauza” interesului social, orice abatere de la obiectivul menţionat trebuind atent cercetată, deoarece frauda constituie o importantă barieră pentru exercitarea prerogativelor de administrare.

În situaţii normale, interesul personal al administratorului se confundă cu interesul social şi doar instalarea unei stări de anormalitate în domeniul politicii sociale anulează caracterul convergent al celor două noţiuni .

Orice subordonare a interesului social faţă de alte interese este contrară regulilor unei bune administrări, un act de gestiune dobândind caracter ilicit dacă acesta a fost săvârşit de administrator în interesul său personal şi în prejudiciul

societăţii .

Societatea debitoare a desfăşurat activităţi de comercializare a articolelor de pescuit in sistem franciza de la societatea germana F.P. De-a lungul anilor intre cele doua societăţi au existat numeroase retururi de marfa aşa cum rezulta din actele contabile ale debitoarei.

In acest context debitoarea a achiziţionat produse de la partenerul german în suma de 389.833,75 lei, produse care nu au fost achitate de către debitoare la data livrării, contravaloarea acestora urmând a fi achitata societăţii germane pe parcursul vânzării produselor.

Deoarece articolele de pescuit nu au putut fi comercializate reprezentanţii debitoarei si furnizorului german au convenit ca mărfurile achiziţionate sa fie returnate, dovada in acest sens fiind chiar corespondenta comerciala purtata de către cele doua societăţi comerciale (fila 22-26 dos. recurs).

In acest context la data de 17.12.2011 s-a procedat la restituirea stocului de marfa in cuantum de 389.833,75 lei către furnizorul german.

În cuprinsul avizului de însoţire a mărfii sunt enumerate toate produsele care au făcut obiectul returului, precum si preţul acestora, iar ambele documente (atât avizul cat si CMR ul) sunt semnate si stampilate de către furnizorul german(fila 13- 21 dos recurs).

Prima instanţă a relevat că aceasta operaţiune comerciala constituie o deturnare de active care a determinat ajungerea debitoarei in stare de insolvenţă.

De asemenea s-a apreciat că valoarea de înlocuire a stocului de marfa ar fi fost în măsură să acopere întregul pasiv inclusiv cheltuielile de procedura.

Această alegaţie nu poate fi primită.

Curtea reţine că stocul de marfa in valoare de 389.833,75 lei nu fusese achitat furnizorului german.

În situaţia in care mărfurile nu ar fi fost returnate furnizorului, valorificarea acestor elemente de activ nu ar fi fost în măsură să acopere un pasiv adiţionat cu creanţa reprezentând contR.loarea acestui stoc de marfa pentru care furnizorul german era îndreptăţit sa formuleze la rândul sau o cerere de înscriere la masa credală.

Probaţiunea administrată în cauză face dovada deplina a faptului ca stocul de marfa a fost expediat şi a ajuns in posesia furnizorului german. ***Împrejurarea că partenerul german a omis sa emită o factura de retur prin care acest stoc de marfa sa poată fi scăzut din contabilitatea debitoarei nu este imputabilă pârâţilor .*** Lipsa facturii de retur nu este rezultatul unei acţiuni directe a paraţilor recurenţi făcuta cu intenţia de a prejudicia creanţele creditorilor societăţii ci se poate circumscrie faptei terţului pentru care recurenţii nu sunt ţinuţi să răspundă. Creditoarea intimată nu a făcut nici dovada legăturii de cauzalitate dintre fapta de returnare a stocului de marfa neachitat si ajungerea debitoarei in stare de insolvenţă.

Pentru aceste considerente,în baza art. 312 C.proc.civ curtea va admite recursurile declarate de recurenţii H.D.S. şi I.C.P. împotriva sentinţei civile nr. 2296 pronunţată la data de 17.09.2013 în dosarul nr. …/a2 al Tribunalului Specializat Cluj pe care o va modifica în tot, în sensul că: va respinge ca nefondată acţiunea formulată de creditoarea Administraţia Finanţelor Publice Cluj-Napoca în contradictoriu cu pârâţii H.D.S. şi I.C.P. având ca obiect atragerea răspunderii patrimoniale pentru pasivul debitoarei SC P.P. SRL.

În baza prevederilor art. 274 C.pro.civ., culpa procesuală a intimatei reclamante fiind dovedită aceasta va fi obligată să plătească pârâtului H.D.S. de cheltuieli de judecată în sumă de 4.560 lei.

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro

Tax Magazine nr. 1 septembrie 2014

- **Politici fiscale**
  Gabriel Biriș
  Contribuțiile sociale obligatorii. Reducere versus reformă
  Gabriel Sincu
  Amnistia fiscală – trecut prezent și viitor
  Horaţiu Sasu
  Probleme practice la apariţia proiectului Noului Codul fiscal

- **Impozite directe**
  Dragoș Pătroi
  Scutirea de la impozitare a profitului reinvestit: între valențele practice și conotațiile birocratice

- **Impozite indirecte**
  Daniel Dascălu
  Unele comentarii cu privire la motivele care au determinat apariţia Hotărârii CJUE din Cauza *BCR Leasing* şi principalele concluzii ce se desprind din conţinutul acesteia
  Luisiana Dobrinescu
  Dificultăţi de interpretare şi aplicare a regimului de TVA pentru bunurile second hand
  Ciprian Păun
  Despre deductibilitatea TVA în cazul facturilor emise de contribuabili inactivi fiscal. Cazul beneficiarului de

bună-credință

- **Procedură fiscală**
  Cosmin Flavius Costaş
  Reaua-credinţă a fiscului sub lupa Marii camere a Curţii de Justiţie a Uniunii Europene
  Ioana Costea
  Corecta identificare a titularului obligației fiscale prin NIF/CIF/CNP

- **Impozite pe proprietate**
  Mihaela Popescu
  Impozitul pe construcții: incertitudini și controverse

- **Jurisprudență națională**
  Viorel Terzea
  Acţiune în răspundere solidară conform art. 27 C.proc.fisc. Competenţă
  Cosmin Flavius Costaș
  Pierderi tehnologice. Norma proprie de consum. Deductibilitatea TVA

- **Jurisprudență CJUE**
  Cosmin Flavius Costaș
  Impozitare succesiuni şi donaţii. Încălcarea art. 63 TFUE. *Comisia c. Spania*
  TVA. A șasea directivă. Abuz de drept

Cauza Söderman împotriva Suediei

Hotărâre 12.11.2013[GC]

Articolul 8

Obligații pozitive

Articolul 8-1

Respectarea vieții private

Lipsa unor prevederi legale clare de incriminare a faptei de a filma în secret un copil dezbrăcat:*încălcare*

În fapt – În 2002, pe când reclamanta avea paisprezece ani, aceasta a descoperit că tatăl ei vitreg a ascuns o cameră video în coșul de rufe din baie.Aparatul de filmat era îndreptat înspre locul în care reclamanta s-a dezbrăcat înainte de a face duș.Ea i-a dus aparatul mamei ei, care a ars filmul, fără ca cineva să-l vadă.Incidentul a fost raportat în 2004, când mama a aflat că vara reclamantei a avut parte de experienţe similare cu tatăl vitreg al reclamantei.Tatăl vitreg a fost judecat și condamnat în 2006 de judecătorie pentru molestare sexuală, în conformitate cu capitolul 6, secțiunea 7 din Codul penal, aşa cum era în vigoare la momentul faptelor.Cu toate acestea, condamnarea sa a fost infirmată în apel, după ce Curtea de Apel a constatat că fapta sa nu se încadra în definiția infracțiunii de molestare sexuală.Curtea de apel a continuat prin a sublinia că respectivul comportament ar fi constituit infracțiunea separată de tentativă de pornografie infantilă, dar nu a analizat problema mai departe, în absența unui capăt de acuzare în acest sens.Curtea Supremă a respins cererea de a introduce recurs.

Printr-o hotărâre din 21 iunie 2012, Camera a constatat, cu patru voturi contra trei, că nu a existat o încălcare a articolului 8 din Convenție (a se vedea Nota de informare 153).

În drept – Articolul 8: Curtea a confirmat constatarea instanței naționale conform căreia fapta tatălui vitreg a constituit o încălcare a integrității personale a reclamantei.Chiar dacă evenimentul în cauză nu a implicat

violență fizică, abuz sau contact, a afectat reclamanta în aspecte extrem de intime din viața ei privată. Nu a existat nicio dovadă că autoritățile naționale nu au reușit să-şi respecte obligația de a efectua o urmărire eficientă.Problema în fața Curții a fost, prin urmare, dacă, în circumstanțele cauzei, Suedia a avut un cadru juridic adecvat pentru a proteja reclamanta împotriva acțiunilor tatălui ei vitreg, în conformitate cu obligațiile care îi revin în temeiul articolului 8. Marea Cameră a ales o abordare diferită de cea urmată de Cameră, care a afirmat că „numai deficienţe semnificative în legislație și practică, precum și aplicarea acestora, ar echivala cu o încălcare a obligațiilor pozitive ale statului în temeiul articolului 8”. Un astfel de test al deficienţei semnificative, de înțeles în contextul investigațiilor, nu avea niciun rol semnificativ în evaluarea pentru a stabili dacă statul pârât are un*cadru juridic adecvat,* în conformitate cu obligațiile sale pozitive, deoarece problema în fața Curții, în prezenta cauză, priveşte întrebarea dacă legea a permis un nivel acceptabil de protecție a reclamantei în circumstanțele date.

În ceea ce privește posibilitatea ca fapta tatălui vitreg să fi putut constitui infracţiunea de tentativă de pornografie infantilă, conform Codului Penal, Curtea nu este convinsă că fapta era acoperită de această infracțiune. Nu există nicio informație privind intenţia procurorului de a-l acuza pe tatăl vitreg de această infracţiune. În schimb, Guvernul respondent a enumerat o serie de motive pentru care procurorul ar fi decis să nu facă acest lucru, în special dificultăți în procurarea unor probe suficiente pentru a demonstra că a existat o imagine „pornografică”. Potrivit reclamantei, chiar dacă filmul – care a fost distrus – ar fi existat încă, materialul ar fi fost cu greu calificat ca pornografic. Termenul de „imagine pornografică” nu a fost definit în Codul Penal suedez, iar lucrările pregătitoare privind infracţiunea de pornografie infantilă au subliniat că intenția acesteia nu a fost de a incrimina toate imaginile cu copii dezbrăcaţi.

În ceea ce privește dispoziția referitoare la infracțiunea de molestare sexuală conform Codului Penal – care sancționa în special expunerea într-un mod ofensator și comportamentul indecent, verbal sau prin fapte – instanța de apel a constatat că tatăl vitreg nu poate fi considerat responsabil penal pentru fapta ca atare de a filma reclamanta fără știrea ei.În conformitate cu legislația suedeză în vigoare la momentul respectiv, era un element constitutiv pentru infracțiunea de molestare sexuală faptul că infractorul a intenționat ca victima să afle sau a fost indiferent față de riscul ca acest lucru să se întâmple.Cu toate acestea, această cerință nu a fost îndeplinită în cazul reclamantei.Nu din cauza lipsei de dovezi a fost tatăl vitreg achitat pentru molestare sexuală, ci mai degrabă pentru că, la momentul respectiv, fapta sa nu ar fi constituit molestare sexuală.Dispoziția privind molestarea sexuală, în forma sa de la momentul faptelor, nu ar fi putut acoperi, din punct de vedere legal, actul în cauză și, prin urmare, nu ar fi protejat reclamanta împotriva nerespectării vieții sale private.

Lacunele în domeniul protecției drepturilor sale nu puteau fi remediate prin intermediul altor dispoziții de drept penal de la momentul respectiv.Într-adevăr, lipsa unei prevederi care să acopere actul izolat de filmare sau fotografiere în secret sau fără consimţământ, a fost mult timp un subiect de îngrijorare în Suedia.Noua legislație, concepută pentru a acoperi fapte precum cel din cauza reclamantei, a fost recent adoptată și a intrat în vigoare în 2013.

În prezenta cauză, recurgerea la dispoziţiile dreptului penal, în opinia Curții, nu era neapărat singurul mod în care statul pârât şi-ar fi putut îndeplini obligațiile care îi revin în temeiul articolului 8. În ceea ce privește remediile juridice de drept civil, odată cu achitarea tatălui vitreg, instanța de apel a respins, de asemenea, şi acțiunea civilă a reclamantei pentru despăgubiri. Conform Codului de procedură judiciară, atunci când o acțiune civilă este alăturată unei acţiuni

penale, constatarea instanțelor cu privire la răspunderea penală este obligatorie pentru soluţionarea cererii civile.De altfel, nu există alte temeiuri pe care reclamanta să le fi putut invoca în susținerea cererii sale de despăgubiri.În cele din urmă, Curtea nu este convinsă că instanțele suedeze i-ar fi acordat o compensație doar în baza constatării existenţei unei încălcări a Convenţiei.

În concluzie, Curtea nu a considerat că legea suedeză pertinentă, aşa cum era în vigoare la momentul respectiv, a asigurat o protecție a dreptului reclamantei la respectarea vieții sale private într-un mod conform cu obligațiile statului în temeiul articolului 8.Fapta săvârșită de tatăl vitreg i-a încălcat integritatea și a fost agravată de faptul că ea era minoră, că incidentul a avut loc în casa ei, precum și că infractorul era o persoană în care avea dreptul și era de aşteptat să aibă încredere.

Concluzie: încălcare (șaisprezece voturi contra unu).

Articolul 41: 10,000 EUR cu titlu de prejudiciu moral.

Sursa: http://hudoc.echr.coe.int

Cauza X. c. Letoniei

Hotărâre 26.11.2013 [MC]

Articolul 8

Articolul 8-1

Respectarea vieții de familie

Omisiunea de a efectua o analiză detaliată a tuturor

aspectelor relevante în cadrul procesului decizional de înapoiere a unui copil conform Convenției de la Haga: *încălcare*

În fapt – Reclamanta trăia în Australia și în 2005, în timp ce locuia împreună cu partenerul ei T., a dat naștere unei fiice. Certificatul de naștere al copilului nu menționa numele tatălui și niciun test de paternitate nu a fost vreodată efectuat. În 2008, reclamanta a părăsit Australia împreună cu fiica sa și s-a întors în țara natală, Letonia. Ulterior, T. a depus la instanțele australiene o cerere prin care a solicitat stabilirea drepturilor sale părintești asupra copilului, argumentând că reclamanta a părăsit Australia împreună cu minora fără a avea acordul său, contrar prevederilor Convenției de la Haga asupra Aspectelor Civile privind Răpirile Internaționale de Copii. Instanțele australiene au decis că T. și reclamanta exercitau custodia comună asupra minorei și că ulterior cauza urma să fie revizuită, odată cu revenirea minorei în Australia. La momentul primirii notificării din partea autorităților australiene, autoritățile competente din Letonia au audiat reclamanta, care a contestat aplicabilitatea Convenției de la Haga pe motiv că ea era unicul părinte al copilului. Instanțele letone au admis cererea lui T., reținând că nu aveau competența de a judeca concluziile la care au ajuns autoritățile australiene cu privire la responsabilitatea părintească a acestuia. Prin urmare, reclamanta a fost obligată ca, în termen de șase săptămâni, să înapoieze copilul în Australia. În martie 2009, T. a întâlnit-o pe reclamantă, a luat copilul și împreună s-au întors în Australia. În cele din urmă, instanțele australiene l-au declarat pe T. ca și părinte custodian unic iar reclamantei i s-a permis doar vizitarea minorei sub supravegherea serviciilor sociale, neavând dreptul de a comunica cu fiica sa în limba letonă.

Printr-o hotărâre din 13 decembrie 2011 (a se vedea Nota Informativă 147), o Cameră a Curții a concluzionat cu cinci

voturi la două că a existat o încălcare a articolului 8 al Convenției, având în vedere că, atunci când, în aplicarea Convenției de la Haga, au decis ca reclamanta să înapoieze copilul, instanțele letone au omis a efectua o examinare aprofundată a tuturor factorilor relevanți, ceea ce a a făcut ca respectiva ingerință să fie disproporționată.

În drept – Articolul 8: Curtea a fost chemată să examineze dacă ingerința în drepturile reclamantei în baza articolului 8, generată de deciziile instanțelor naționale, a fost ”necesară într-o societate democratică”. În acest scop, Curtea a reiterat că pentru a stabili dacă deciziile instanțelor interne au respectat justul echilibru care trebuie să existe între interesele concurente în joc – cele ale copilului, ale celor doi părinți și interesul public – în limitele marjei de apreciere acordate statelor în astfel de probleme, interesul superior al copilului trebuia să primeze. În această privință, în scopul de a realiza o interpretare armonioasă a Convenției Europene și a Convenției de la Haga, factorii ce puteau constitui o excepție de la înapoierea imediată a copilului în aplicarea articolelor 12,13 și 20 ale Convenției menționate, trebuiau, înainte de toate, să fie luați cu adevărat în considerare de către instanța solicitată, care trebuia să emită o hotărâre suficient de motivată sub acest aspect și apoi să fie evaluați în lumina articolului 8 al Convenției. Rezultă că articolul 8 din Convenție a impus autorităților naționale o obligație procedurală ce prevedea ca, atunci când evaluează o cerere de înapoiere a unui copil, instanțele trebuie să țină cont de acuzațiile ce privesc un ”risc major” pentru copil în eventualitatea întoarcerii și să emită o hotărâre motivată în acest sens. În ceea ce privește natura exactă a ”riscului major”, excepția prevăzută la articolului 13 (b) a Convenției de la Haga privea doar situațiile ce merg dincolo de ceea ce un copil ar putea suporta în mod rezonabil.

În speță, Curtea a remarcat că, în fața instanțelor letone, reclamanta a prezentat mai multe dovezi pentru a stabili că

întoarcerea în Australia ar presupune un ”risc major” pentru fiica ei; ea a mai declarat că T. avea condamnări penale și s-a referit la momentele în care a fost agresată de acesta. În special, în cadrul recursului, reclamanta a depus un raport întocmit de un psiholog care concluziona existența unui risc de traumă pentru copil în cazul separării imediate de mama sa. Deși ținea de competența instanțelor naționale să verifice existența unui ”risc major” pentru copil iar raportul psihologic era în legătură directă cu interesul superior al copilului, tribunalul a refuzat să analizeze concluziile acestui raport în lumina prevederilor articolului 13 (b) al Convenției de la Haga. În același timp, instanțele naționale au mai omis să trateze problema posibilității mamei de a-și urma fiica în Australia și de a menține contactul cu aceasta. Cum instanțele naționale au omis să analizeze efectiv acuzațiile reclamantei, procesul decizional în baza dreptului intern nu a respectat exigențele procedurale inerente articolului 8 al Convenției și, prin urmare, reclamanta a suferit o ingerință disproporționată în dreptul său la respectarea vieții de familie.

Concluzie: încălcare (nouă voturi la opt).

Articolul 41: nicio pretenție nu a fost ridicată cu titlu de prejudiciu.

(A se vedea, de asemenea, *Maumousseau și Washington c. Franței*, 39388/05, 6 decembrie 2007, Nota informativă 103, și *Neulinger și Shuruk c. Elveției* [MC], 41615/07, 6 iulie 2010, Nota Informativă 132)

Sursa: http://hudoc.echr.coe.int

Cauza O’Keeffe împotriva Irlandei

Hotărârea din 28 ianuarie 2014 [Marea Cameră]

Articolul 3

Obligații pozitive

Neîndeplinirea de către Stat a obligației de a instaura mecanisme adecvate pentru a proteja elevul de Școală Națională împotriva abuzului sexual comis de profesor: *încălcare*

În fapt – Reclamanta a susținut că a fost supusă abuzului sexual de către un profesor (LH) în anul 1973, în timp ce era elevă într-o Școală Națională finanțată din fonduri publice și aflată în proprietatea și gestiunea Bisericii Catolice. Școlile Naționale au fost înființate în Irlanda la începutul secolului al XIX-lea drept instituții de învățământ primar finanțate direct de către Stat și co-administrate de acesta, de un patron și de reprezentanți locali. În cadrul acestui sistem, Statul asigură marea parte a finanțării și reglementează programa școlară și formarea profesională și calificările personalului didactic, dar cele mai multe dintre școli se află în proprietatea unor clerici (patronii) care numesc un manager școlar (invariabil un cleric). Patronul și managerul selectează, recrutează și concediază profesorii.

LH și-a dat demisia din funcție în septembrie 1973, în urma plângerilor de abuz formulate de alți elevi. Totuși, la acea dată, Ministerul Educației și Științei nu a fost informat în legătură cu plângerile și nici poliția nu a fost sesizată. LH s-a mutat la o altă Școală Națională, unde a continuat să predea până la data pensionării sale, în 1995. Reclamanta a refulat abuzurile sexuale la care a fost supusă și a realizat abia la finele anilor 1990, după ce a primit consiliere

psihologică datorită unei anchete deschise de poliție în urma plângerii unei alte foste eleve, legătura dintre problemele psihologice de care suferea și abuzul a cărei victimă a fost. Ea a făcut o depoziție la poliție în anul 1997. LH a fost acuzat în cele din urmă de săvârșirea a 386 de infracțiuni de abuz sexual asupra a 21 de foști elevi ai Școlii Naționale pe care o frecventase și reclamanta. În 1998, acesta și-a recunoscut vinovăția cu privire la 21 de capete de acuzare și a fost condamnat la o pedeapsă cu închisoarea.

Reclamanta a obținut ulterior o indemnizație din partea Comisiei de indemnizare a victimelor pentru daunele rezultând din infracțiuni, precum și daune-interese în cadrul unei acțiuni formulate împotriva lui LH. Ea a mai introdus o acțiune civilă în reparații, în cadrul căreia a invocat neglijența, răspunderea pentru fapta altuia și răspunderea constituțională a diverselor autorități statale (din motive tehnice, ea nu a chemat în judecată Biserica). Totuși, Înalta Curte a respins pretențiile reclamantei în cuprinsul unei hotărâri ce a fost menținută de către Curtea Supremă la data de 19 decembrie 2008, pe motiv că, în principal, Constituția irlandeză prevedea cesiunea gestionării cotidiene a Școlilor Naționale către interesele reprezentate de Patron și de manager, că managerul era cel mai adecvat pârât în cadrul acțiunii în neglijență și că acesta din urmă a acționat ca agent al Bisericii și nu al Statului.

În cuprinsul cererii sale în fața Curții Europene, reclamanta s-a plâns, printre altele, că Statul nu a instaurat un sistem de educație primară capabil să o protejeze de abuz (articolul 3 din Convenție) și că nu a avut posibilitatea de a obține recunoașterea neîndeplinirii de către Stat a obligației acestuia de a o proteja și de a primi despăgubiri în acest sens (articolul 13).

În drept – Articolul 3

(a) *Aspect material* – Guvernul avea obligația, inerentă

misiunii sale, de a proteja copiii împotriva relelor tratamente, mai ales în contextul educației primare, prin adoptarea, acolo unde este cazul, de măsuri și garanții speciale. În acest sens, abuzul sexual asupra copiilor este de așa natură încât, în special în cazurile în care autorul abuzurilor se află într-o poziție de autoritate față de copil, existența unor mecanisme utile de detectare și semnalare era fundamentală pentru implementarea eficientă a legilor penale menite să conducă la descurajarea unor astfel de abuzuri. Statul nu se putea sustrage de la obligațiile sale față de minorii școlarizați în instituții de învățământ primar prin delegarea acelor obligații către organisme private sau către particulari. De asemenea, dacă copilul a ales una dintre opțiunile educaționale autorizate de Stat (școală națională, școală cu plată sau învățământ la domiciliu), acesta din urmă nu poate fi degrevat de obligația sa pozitivă de protecție din simplul motiv al opțiunii școlare a copilului.

În consecință, Curtea a trebuit să stabilească dacă cadrul legislativ creat de către Stat și mai ales mecanismele sale de detectare și semnalare au asigurat o protecție eficientă a copiilor școlarizați în cadrul Școlilor Naționale împotriva oricărui risc de abuz sexual, de care autoritățile aveau sau ar fi trebuit să aibă cunoștință la epoca faptelor. De vreme ce faptele relevante în prezenta cauză au avut loc în 1973, răspunderea eventuală a Statului trebuia evaluată, în cazul reclamantei, din punctul de vedere al circumstanțelor și normelor vremii, făcând abstracție de luarea la cunoștință de către societate a riscului de abuz sexual asupra minorilor în context educațional.

Nimeni nu a contestat faptul că reclamanta a fost supusă abuzului sexual de către LH sau că relele tratamente ce i-au fost aplicate intră sub incidența articolului 3 din Convenție. De asemenea, nu a existat un dezacord important între părți în legătură cu structura sistemului de învățământ primar irlandez care, rezultat al experienței istorice irlandeze, era unic în

Europa prin aceea că Statul asigura învățământul primar (prin elaborarea programei de învățământ, eliberarea licențelor de a preda către profesori și finanțarea școlilor), în timp ce Școlile Naționale asigurau gestiunea cotidiană. În schimb, părțile au avut opinii divergente cu privire la răspunderea ce incumba Statului în acest sens în virtutea dreptului intern și a Convenției.

În vederea stabilirii acestei răspunderi, Curtea a fost nevoită să analizeze dacă Statul trebuia să fi avut cunoștință la epoca faptelor de riscul abuzului sexual asupra minorilor, ca de exemplu reclamanta, în cadrul Școlilor Naționale, precum și dacă acesta a oferit copiilor, prin sistemul său juridic, o protecție suficientă împotriva unor astfel de rele tratamente.

Curtea a constatat că Statul trebuia să fi avut cunoștință de nivelul infracțiunilor sexuale comise împotriva minorilor, având în vedere rata crescută a urmăririlor penale pentru astfel de fapte anterior anilor 1970. O serie de rapoarte întocmite din anii 1930 și până în 1970 ofereau informații statistice detaliate cu privire la rata urmăririlor penale în Irlanda pentru infracțiuni sexuale împotriva copiilor. De asemenea, raportul Ryan din mai 2009 evidenția plângerile înaintate autorităților înainte de și în timpul anilor 1970 în legătură cu abuzuri sexuale comise de către adulți asupra copiilor. Deși raportul era centrat pe școlile *reformatory* și *industrial*, acesta evoca și plângeri pentru abuzuri comise în cadrul Școlilor Naționale.

În consecință, atunci când a renunțat la a controla educației marii majorități a copiilor tineri în favoarea unor actori nepublici, Statul ar fi trebuit să adopte măsuri și garanții potrivite pentru a proteja copiii de eventualele riscuri pentru siguranța lor, cel puțin prin intermediul unor mecanisme eficiente de detectare și raportare a oricărei fapte ce ar constitui rele tratamente, de și către un organ aflat sub controlul Statului.

Totuși, mecanismele existente, invocate de Guvern, nu erau eficiente. Regulamentul din 1965 privind Școlile Naționale, precum și Directiva din 1970 descriind practica de urmat în cazul plângerilor formulate împotriva profesorilor, nu făceau referire la vreo obligație a autorităților statale de a monitoriza tratamentul aplicat de profesori copiilor și nici nu prevedeau vreo procedură aptă a determina copiii sau părinții să formuleze o plângere privind rele tratamente direct către o autoritate publică. Într-adevăr, însuși textul directivei orienta expres persoanele ce doreau să se plângă împotriva profesorilor către manageri nepublici, în general preotul local, precum în cazul reclamantei. Astfel, deși în 1971 și 1973 managerul școlii reclamantei fusese sesizat cu plângeri împotriva lui LH, acesta nu le-a adus la cunoștința niciunei autorități de stat. În aceeași măsură, sistemul inspectorilor școlari, invocat de asemenea de către Guvern, nu făcea referire la vreo obligație a acestora de a se interesa de și de a supraveghea tratamentul aplicat de profesori copiilor, sarcina lor principală fiind aceea de a superviza și de a întocmi rapoarte cu privire la calitatea învățământului și la performanțele academice. Deși inspectorul desemnat la școala reclamantei efectuase șase vizite din 1969 până în 1973, acesta nu a fost sesizat cu nicio plângere împotriva lui LH. Într-adevăr, împotriva activităților lui LH nu a fost formulată nicio plângere către vreo autoritate publică, până în 1995, după ce acesta a ieșit la pensie. Curtea a apreciat că orice sistem de detectare și raportare care a permis producerea a peste 400 de incidente de abuzuri comise de către un profesor pe o perioadă atât de lungă de timp trebuia considerat ca lipsit de eficiență.

Era de așteptat, în mod rezonabil, ca luarea de măsuri cu privire la plângerea din 1971 să fi evitat ca reclamanta să fie supusă abuzurilor doi ani mai târziu, de către același profesor, în incinta aceleiași școli. În schimb, lipsa oricărui mecanism de control efectiv de către Stat cu privire la riscurile existente de abuz sexual a condus la lipsa de

acțiune din partea managerului, agent nepublic, față de plângerile anterioare de abuz sexual, de abuzul ulterior al reclamantei de către LH și, de o manieră mai largă, de agresiunile sexuale serioase comise de acesta din urmă, pe o perioadă îndelungată, asupra unui număr mare de elevi din cadrul aceleiași Școli Naționale. În consecință, Statul nu și-a îndeplinit obligația pozitivă de protejare a reclamantei față de abuzul sexual.

Concluzie: încălcare (unsprezece voturi contra șase).

(b) *Aspect procedural* – De îndată ce poliția a fost sesizată în 1995 cu o plângere pentru abuz sexual împotriva lui LH, formulată de un copil din cadrul Școlii Naționale, a fost deschisă o investigație în cursul căreia reclamantei i s-a dat ocazia să facă o depoziție. În urma anchetei, LH a fost acuzat pentru numeroase fapte de abuz sexual, apoi condamnat și pedepsit cu închisoarea. Reclamanta nu a contestat nici permisiunea dată lui LH de a pleda vinovat pentru capete de acuzare reprezentative, nici sentința de condamnare pronunțată împotriva acestuia.

Concluzie: neîncălcare (unanimitate).

Articolul 13 coroborat cu articolul 3: Reclamanta era îndreptățită la un recurs care să îi fi permis să stabilească răspunderea eventuală a Statului. Astfel, remediile civile invocate de Guvern, ce priveau alte persoane și actori nepublici, trebuie considerate ca neefective în prezenta cauză, indiferent de perspectivele lor de succes. În aceeași măsură, deși condamnarea lui LH este esențială pentru garanțiile procedurale ale articolului 3, aceasta nu constituie un remediu efectiv pentru reclamantă în sensul articolului 13.

În ceea ce privește căile de atac împotriva Statului, nu a fost dovedit că vreunul dintre remediile interne (răspunderea Statului pentru fapta altuia, o acțiune în neglijență directă

formulată împotriva Statului sau o acțiune în răspundere constituțională) era efectiv din punctul de vedere al pretenției reclamantei conform căreia Statul nu și-a îndeplinit obligația de a o proteja împotriva abuzurilor.

Concluzie: încălcare (unsprezece voturi contra șase).

Articolul 41: Acordarea unei sume globale de 30 000 EUR pentru prejudiciul atât material, cât și moral, cu luarea în considerare a indemnizației deja încasate de reclamantă și a incertitudinii plăților viitoare efectuate de către LH.

Sursa: http://hudoc.echr.coe.int

Cauza Kurić și alții împotriva Sloveniei (satisfacție echitabilă)

Hotărârea din 12.3.2014 [GC]

Articolul 41

Satisfacție echitabilă

Sume acordate pentru prejudiciul material suportat de reclamanți ca urmare a radierii lor din Registrul rezidenților permanenți

Articolul 46

Hotărâre pilot

Măsuri generale

Statul pârât trebuie să introducă și să pună în aplicare un sistem *ad-hoc* de despăgubire la nivel intern

În fapt – Într-o hotărâre pronunțată la 26 iunie 2012 („hotărârea principală”), Marea Cameră a statuat, în unanimitate, că a existat o încălcare a articolului 8 și a articolului 13 din Convenție, determinată în principal de eșecul prelungit al autorităților slovene de a reglementa statutul de rezident al reclamanților în urma „radierii” lor ilicite din Registrul rezidenților permanenți și de a le oferi despăgubiri adecvate. Ca urmare, nu numai reclamanții din prezenta cauză, ci un număr mare de alte persoane a fost și este în continuare afectat de această măsură. Curtea a decis să aplice procedura hotărârii-pilot în temeiul articolului 46 din Convenție și a articolului 61 din Regulamentul Curții și a obligat statul pârât să prevadă, ca o măsură cu caracter general, un sistem *ad-hoc* de despăgubire la nivel intern, în termen de un an de la pronunțarea hotărârii principale.

În drept – Articolul 41: Marea Cameră a subliniat faptul că cei șase reclamanți, care nu aveau niciun document de identitate sloven, au fost lăsaţi, ca urmare a „radierii” acestora, într-un vid juridic, și, prin urmare, într-o situație de vulnerabilitate, de incertitudine juridică și de insecuritate pentru o perioadă lungă de timp. Pierderea statutului lor juridic ca urmare a „radierii” a determinat consecințe materiale semnificative. Având în vedere că reclamanții au fost „radiaţi” fără notificare prealabilă și au aflat de situația lor doar incidental, a existat o legătură de cauzalitate complexă între măsura ilegală și prejudiciul material suferit.

În consecință, Curtea a examinat dreptul reclamanților la satisfacție echitabilă cu titlu de prejudiciu material sub două aspecte. Pentru a compensa veniturile nerealizate în trecut, a acordat o sumă pentru alocaţiile sociale (pentru fiecare reclamant) și pentru alocaţiile pentru copii (pentru doi dintre reclamanţi). Nu s-a acordat nicio sumă în ceea ce

privește ajutorul pentru locuințe, deoarece legislația națională în vigoare din 2003 a condiționat plata ajutorului de deținerea cetățeniei slovene, iar reclamanții nu au reușit să dovedească faptul că ar fi îndeplinit condițiile prevăzute de legislația anterioară. În ceea ce privește cea de-a doua categorie de prejudiciu material – veniturile nerealizate pentru viitor – nu s-a acordat nicio sumă în ceea ce privește drepturile de pensie, deoarece admiterea pretențiilor reclamanților cu privire la indemnizațiile sociale exclud orice cerere în acest sens.

Articolul 46: Curtea a notat că Guvernul pârât nu a reușit să înființeze un sistem *ad-hoc* de despăgubire la nivel intern, în termen de un an de la data pronunțării hotărârii principale. Cu toate acestea, Guvernul nu a contestat necesitatea unor măsuri generale la nivel național. În acest context, Marea Cameră a avut în vedere faptul că Legea cu privire la crearea unui sistem *ad-hoc* de despăgubire la nivel intern va deveni aplicabilă începând cu 18 iunie 2014. Aceasta va prevedea despăgubiri pe baza unei sume forfetare pentru în fiecare lună de la „radiere”, precum și posibilitatea de a pretinde despăgubiri suplimentare. Această soluție pare a fi adecvată.

În cele din urmă, în contextul unor încălcări sistemice, structurale sau similare, potenţialul aflux de cauze ulterioare a fost considerat, de asemenea, ca un aspect important în ceea ce privește prevenirea acumulării de cauze repetitive. Mai mult decât atât, există în prezent aproximativ 65 de cauze cu mai mult de 1,000 de reclamanţi, pendinte în fața Curții. Prin urmare, s-a hotărât că examinarea celorlalte cauze similare trebuie suspendată până la adoptarea măsurilor de remediere în cauză.

(A se vedea *Kurić și alții împotriva Sloveniei* [GC], 26828/06, 26 iunie 2012, Nota de informare nr. 153)

Sursa: http://hudoc.echr.coe.int