

Contestație act administrativ fiscal. Impozite și taxe locale. Cadru procesual. Calitate procesuală pasivă. Obiectul acțiunii. Acțiune respinsă ca inadmisibilă

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

Pârâtul MUNICIPIUL SIGHETU MARMAȚIEI – DIRECȚIA DE VENITURI, a declarat recurs împotriva sentinței civile nr. 3396/27.05.2013, pronunțată în dosarul nr. .../100/2011 al Tribunalului Maramureș solicitând admiterea recursului cu consecința anulării sentinței atacate.

În motivarea recursului, pârâtul arată că sentința instanței 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 și 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 și menținerea soluției instanței de fond.

Asupra recursului, Curtea de Apel va reține următoarele:

Reclamanta a chemat în judecată pe pârâtul Direcția Fiscală a

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

Prevederile art.209 alin.4 C.pr.fiscală stabilește că, contestațiile formulate împotriva actelor administrative fiscale emise de autoritățile administrației publice locale precum și de alte autorități publice care potrivit legii administrează creanțe fiscale se soluționează de către aceste autorități.

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

Atât decizia de impunere pe care a atacat-o pe cale de acțiune reclamantul, cât și dispoziția Primarului care nu face obiectul acțiunii judiciare sunt emise de autoritatea executivă a unității administrativ teritoriale, respectiv de Primarul acestui municipiu. Direcția fiscală este un serviciu subordonat primarului și care face parte din autoritatea executivă a administrației publice locale, astfel încât acțiunea trebuia formulată în contradictoriu cu Primarul municipiului Sighetu Marmației. Primarul este autoritatea publică care a emis actul și care are legitimare procesuală pasivă potrivit prevederilor art.8 și 18 din Legea 554/2004. Astfel, autoritățile 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 și despăgubiri.

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

contestației administrativ fiscale, care nu face obiectul acțiunii judiciare.

Formulând acțiunea împotriva deciziei de impunere fără a ataca și dispoziția emisă în soluționarea contestației administrativ fiscale de a cărei existență nu se amintește, acțiunea reclamantei raportat la prevederile mai sus arătate este inadmisibilă.

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

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro

Contestație act administrativ fiscal. TVA. Caracter fictiv al operațiunilor. 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, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 348 din 16 ianuarie 2014

Recurentul pârât DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA a declarat recurs, casarea hotărârii atacate și rejudecând cauza, pronunțarea unei noi hotărâri prin care să se dispună respingerea acțiunii ca netemeinică și nelegală.

Recurenta arată că, hotărârea este nelegală prin prisma considerentului ca a fost admisă acțiunea formulată cu petite care nu pot fi puse în aplicare având în vedere faptul că anularea unei decizii de impunere nu creează în mod automat dreptul la rambursare de TVA, rambursarea de TVA trebuind să fie realizată strict pe calea administrativă dată în competența organelor fiscale. Anularea deciziei de impunere poate crea efecte numai în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar și în ceea ce privește TVA respinsă la rambursare deoarece numai acesta este conținutul acestui act administrativ – așa cum se poate constata la pct. 2.2.1 din Decizia de impunere F- CJ- 1033/15.11.2011 .

Acest raționament rezulta din faptul că nu pot fi rambursate decât creanțele exigibile și în condițiile și formele stabilite de lege așa cum rezulta din dispozițiile art. 116 din O.G. nr.92/2003 care prevăd următoarele “În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile: a) la data scadenței, potrivit art. 111; b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii ,

Pe cale de consecință o hotărâre judecătorească dată în material contenciosului administrative nu poate juca rolul de stabilire a creanțelor exigibile.

Fata de aceste considerente se constată ca prin dispozitiv instanța a încălcat formele de procedura prevăzute de lege sub sancțiunea nulității, respectiv a dat o dispoziție de punere în executare, respectiv o forma de stingere a obligațiilor, de plata (rambursarea TVA) deși nu intra în competența instanței de contencios administrativ să asigure stingerea obligațiilor și mai mult decât atât, privind o creanță care nu este exigibilă.

Dacă s-ar accepta soluția instanței, consecințele ar fi cu totul imposibil de pus în practică deoarece punerea în executare a unei hotărâri judecătorești sau chiar a unui altfel de titlu ridică probele cu privire la exigibilitate, dobânzi și care, în speță, acceptând soluția instanței nu își pot găsi corespondent în lege.

Se apreciază că acest motiv de recurs prevăzut de art. 304 pct. 5 Cod procedura civilă este susținut de argumentele de fapt și de drept mai sus invocate și în consecință se solicită să fie casată hotărârea dată de instanța de fond.

Referitor la motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 Cod procedura civilă, respectiv hotărârea cuprinde motive contradictorii, se susține acest motiv de recurs pe considerentul că esența problemei de fond constă în aceea de a se stabili dacă reclamata are drept de deducere asupra TVA în suma de 64.692 lei aferente achiziției unui număr de 8 autoturisme noi în condițiile în care furnizorul reclamantei nu confirmă realitatea acestor tranzacții prin nedeclararea acestor operațiuni și nedepunerea deconturilor de TVA aferente perioadei de referință iar în urma controalelor încrucișate rezultând faptul că cele 8 autoturisme au fost comercializate de o altă societate către diferite persoane fizice.

În concluzie, starea de fapt existentă constând în lipsa justificării de către S.C. E.T. SRL prin nedepunerea declarației 394 și respectiv a decontului/deconturilor de TVA prin nedeclararea TVA colectat aferent operațiunilor derulate

cu reclamanta formează concluzia asupra lipsei de exigibilitate a TVA

Potrivit art. 145 din Codul fiscal "(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei." iar potrivit art. 134 Cod fiscal „(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, 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 instanța de fond a expus pe larg numai argumente teoretice fără a analiza în concret raportul juridic și astfel a reținut o situație de fapt legată de 24 de autoturisme Citroen și fără nicio referire la cele 8 autoturisme care așa cum s-a mai arătat S.C. E.T. SRL a facturat la data de 25.01.2011 și 30.03.2011 către S.C. B. S.R.L. contra plata a unui număr de 8 autoturisme în cuprinsul acestor facturi fiind înscrisă o TVA în suma de 64.692 lei.

Deși 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. și nici nu a declarat bugetului de stat operațiunile efectuate cu reclamanta.

Motivul primei instanțe legat de faptul că "informațiile cu privire la realitatea tranzacției efectuate de reclamanta cu firma cumpărătoare din Olanda rezulta și din cuprinsul Ordonanței de scoatere de sub urmărire penală a administratorului societății reclamante domnul B.A.J., ordonanța emisă în dosarul nr.1172/P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Cluj, la data de 3 iunie 2013" reprezintă un motiv de asemenea contradictoriu reținut de către instanța deoarece așa cum se poate constata din cuprinsul acestui act invocat și reținut de către instanța, prin Ordonanța din 3 iunie 2013 s-a dispus și disjungerea cauzei cu privire la tranzacțiile efectuate în relația cu reclamanta astfel că doar o soluție definitivă dată în această cauză penală este

opozabila in raporturile fiscale, așa cum rezulta si din dispozițiile art.214 Cod procedura fiscala.

Se consideră așadar ca instanța a aplicat greșit legea, ca in concret, fata de constatările organelor de control din controalele încrucișate efectuate si din probele care au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.1033/2011 iar apoi la soluționarea contestației 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 Brașov si DGFP Timișoara la controalele încrucișate si de care înscrisuri care înțeleg să le folosească in probațiune, susțin fara urma de tăgada caracterul fictiv al operațiunilor astfel ca aprecierea instanței ca organele de control fiscal nu au făcut proba caracterului fictiv al operațiunilor care au stat la baza emiterii facturilor si nu au dovedit ca tranzacțiile din care deriva acest drept constituie o practica abuziva reprezintă o aplicarea greșita a legii.

Cu toate ca toate aceste acte au fost depuse la instanța 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 inspecție fiscala nu au fost analizate de instanța prin prisma dispozițiilor legale referitoare la dreptul de deducere care constituie esența problemei motiv pentru care se susține ca hotărârea este lipsita de temei legal.

Se susține și acordarea fără temei legal a cheltuielilor de judecată reclamantei în lipsa oricărei culpe a autorității recurente.

Prin decizia civilă 10525 din 4.11.2013 pronunțată în dosarul .../117/2012 a Curții de Apel Cluj a fost admis recursul

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

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

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

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

În privința motivului de recurs prev.de art.304 pct.7 C.pr.civ., Curtea va aprecia că deși reclamanta susține că existau facturi emise de E.T. și de către societatea B. există dovada achitării prețului, procesele verbale de recepție, cmr-uri, corespondența electronică, adresa din partea MAI precum și o ordonanță emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj, aceste susțineri nu au înlăturat aspectele reținute de organul fiscal.

Această concluzie se impune întrucât actele de control atestă tranzacții cu autoturismele specificate ca fiind vândute de către B. BV Olanda ca fiind vândute de către o altă societate unor persoane fizice și 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. și 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 și nu a declarat bugetului de

stat operațiunile efectuate.

Chiar dacă starea de fapt reținută de parchet prin ordonanța din dosarul penal 1172/2011, care însă nu poate fi opusă instanței 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 declarației 394 și a deconturilor de TVA, astfel încât nu s-a declarat TVA colectat aferent operațiunilor derulate cu reclamanta. Acest aspect este în măsură să susțină 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 și declarat bugetului de stat niciun venit și nicio taxă pe valoare adăugată colectată, nu se poate pretinde rambursarea TVA dedus în sumă de 64.692 lei chiar dacă aceste operațiuni ar putea fi considerate ca fiind reale.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în cazul C 255/02 care a apreciat că nu trebuie luate în considerare tranzacțiile care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, întrucât acesta nu poate fi rambursat de la bugetul de stat din moment ce operațiunea nu a fost impozabilă. Deși s-a susținut că art.17 din directiva a 6-a trebuie interpretat în sensul că interzice ca o regulă națională să ducă la concluzia că respectiva persoană nu-și poate exercita dreptul de deducere pentru TVA plătită în amonte, conform cauzei C 439 și 440/04 a CJUE, Curtea de Apel va considera că este o împrejurare cu totul excepțională și care nu poate fi interpretată în sensul că o persoană ar putea pretinde deducerea taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care nu a fost colectată pentru că în acest caz bugetul de stat ar fi fraudat, întrucât nefiind achitate obligațiile fiscale s-ar ajunge la un avantaj fiscal nejustificat.

Pe de altă parte, realitatea operațiunilor economice nu a fost

demonstrată existând suficiente verificări ale organelor de control care demonstrează fictivitatea operațiilor economice întrucât facturile de achiziții provin de la societăți care nu funcționează la sediu declarat, nu justifică proveniența acestor bunuri, nu au înregistrat în contabilitate și nu au achitat obligațiile fiscale ce decurg din aceste tranzacții, astfel că s-a făcut o aplicare a prevederilor art.11 alin.1 C.fiscal stabilindu-se că aceste tranzacții nu pot fi luate în considerare fiind efectuate pentru obținerea unui avantaj fiscal.

În aceste condiții, Tribunalul Cluj a reținut în mod greșit faptul că organul fiscal a făcut constatări incomplete și a inversat sarcina probei care este evident în sarcina reclamantului și nu a pârâtului conform art.65 alin.1 C.pr.fiscală. Organul fiscal a motivat decizia de impunere pe baza probelor și 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 și neveredicitate nu a fost demonstrată nici cu ocazia soluționării fondului sau recursului.

În ceea ce privește 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 obțiune de rambursare, a fost acela de rambursare a sumelor solicitate și nu de anulare formală a actelor administrativ fiscale.

Totuși, cum Curtea de Apel va reține incidența 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 sentința atacată cu consecința respingerii acțiunii formulate.

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro

Contencios fiscal. Facturi. Lipsa mențiunilor prevăzute de art. 155 C. fisc. Respingerea contestației contribuabilului

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

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

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut următoarele:

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

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

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

Ca și justificare a serviciilor prestate, societatea a prezentat situații sub denumirea *„Antecalculații servicii aferente contractului și comenzi”*.

Examinând aceste situații echipa de inspecție fiscală a constatat că ele conțin diverse materiale și manopera, care de fapt constituie elemente ale prețului de cost al produsului finit-mobilă, așa cum reiese și din situațiile prezentate de către S.C. E. S.R.L., documentele prezentate nefiind în această situație documente justificative pentru prestările de servicii conform art. 129 din Legea nr. 571/2003 *privind Codul fiscal cu modificările și 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 reținut că dreptul de deducere a TVA pentru bunurile și serviciile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora *„în folosul operațiunilor 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 condiția de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al TVA.

În susținerea contestației 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 speță, documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu prestat, documente din care să rezulte că serviciile achiziționate în baza facturilor au făcut obiectul contractului încheiat și 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 reținut că deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, dreptul de deducere a TVA nefiind condiționat doar de existența facturilor, ci și de obligația ca societatea contestatoare să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, societatea avea obligația să verifice ca facturile să cuprindă obligatoriu toate elementele prevăzute de art. 155 al Legii nr. 571/2003 *privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare* și să pretindă unității 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 și, în mod corespunzător, actele subsecvente sunt temeinice și legale, pentru cele ce se vor arăta în continuare:

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

desfășurate într-o perioadă anterioară.

Cu privire la raporturile juridice dintre S.C. E. S.R.L. Panic și reclamantă, tribunalul a constatat că între părți 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, părțile au convenit că S.C. S. S.R.L. „va plăti vânzătorului la data livrării mărfii un procent între 10 % și 45 % din valoarea produselor recepționate, acesta reprezentând servicii aferente vânzării produselor”.

Raportul de Inspecție Fiscală (RIF) întocmit de reprezentanții pârâtei cu ocazia controlului efectuat la S.C. S. S.R.L. evidențiază existența unor deficiențe cu privire la conținutul facturilor de prestări servicii, în sensul că acestea nu conțin toate informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5) lit. k) din Legea nr. 571/2003 (fila 15).

Verificând conținutul acestor facturi, instanța a constatat întemeiate susținerile inspectorilor fiscali, concluziile RIF fiind menținute prin urmare în mod legal prin Decizia nr. 153/2012, contestată.

Astfel, la filele 38-126 sunt consemnate facturi care conțin fie exclusiv mențiunea „*diverse prestări cf contract*” fie altele, se referă la articole de mobilier, cu menționarea cantității (nr. bucăți) și a prețului.

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

Împrejurarea că în facturi se face trimitere la contractul cadru intervenit între părți 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, părțile au stabilit următoarele: „Furnizorul prestează beneficiarului în baza acestui contract de vânzare-cumpărare mobilă cu drepturi de exclusivitate activități 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, instanța a înlăturat concluziile expertizei efectuate în cauză cu privire la faptul că facturile în discuție conțin elementele legale obligatorii, la aceasta având în vedere și cele statuate prin Decizia nr. V din 15.01.2007 a ÎCCJ, conform căreia *„taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prevăzute nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoare adăugată”*.

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

Față de cele ce preced, în baza art. 8 din Legea nr. 554/2004 și a art. 205 și urm din O.G. nr. 92/2003, contestația de față a fost respinsă ca nefondată.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta SC S. SRL ZALĂU solicitând ca instanța de recurs în urma analizării probatoriului administrat în cauză, să dispună admiterea

recursului modificarea in totalitate a sentinței civile nr. 4678/2013 in sensul admiterii acțiunii in contencios fiscal precizata formulata in contradictoriu cu DGFP Sălaj in sensul anularii in parte a Raportului de Inspecție Fiscală nr. 1633/23.03.2012, anulara Deciziei de Impunere F-SJ 111 din 21.03.2012 si a Deciziei nr. 153/29.08.2012 emise ANAF Direcția Generala Finanțelor Publice Sălaj, obligarea pârâtei la plata către subscrisa a sumei de 82245 ron reprezentând obligații stabilite suplimentar și a sumei de 1670 ron reprezentând majorări, sume reținute nelegal de organele fiscale, in total suma de 83915 ron, obligarea pârâtei la plata dobânzii legale de referință aplicate asupra sumei de 83915 lei de la data reținerii sumei, respectiv data de 23.03.2012 și până la data achitării integrală a sumei de către pârâtă și obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea recursului reclamanta a arătat următoarele:

Instanța 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 utilizați fiind generici in mod absolut.

Cu toate acestea instanța 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 activități de procesare, ambalare, încărcare , descărcare , manipulare a produselor.

Desi in cauza s-a efectuat un raport de expertiza contabila de care un expert fiscal, instanța 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 sentința instanței de fond este nelegală și netemeinică. 1. Netemeinicia sentinței recurate.

Instanța de fond nu a reținut corect starea de fapt, raporturile economice și obligațiile reciproce stabilite între SC Softdon SRL și SC E. SRL, în baza Contractului de vânzare-cumpărare din data de 10.10.2010.

Astfel potrivit clauzelor din acest contract SC E. SRL în calitate de vânzător și respectiv producător s-a obligat să transmită proprietatea mărfii cumpărătorului SC S. SRL, care avea un drept de exclusivitate pentru desfacerea produselor pe piața stabilită în mod expres în art. 3 din contract.

Conform art. 3 și 4 din Contractul nr. 10/01.10.2010 E. S.R.L. pe lângă vânzarea efectivă a unor produse către reclamantă, mai efectua și o serie largă de servicii conexe pentru pregătirea mărfii pentru livrare și chiar transportul mărfurilor către partenerii contractuali ai reclamantei. Aceste servicii constau în principal din – “activități 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 situațiile de lucrări centralizatoarele (sau “antecalculații” cum le-au denumit părțile). Precizarea făcută în motivarea sentinței instanței de fond cu privire la plata marfii livrate în procent între 10 și 45% din valoarea produselor livrat conform Anexei nr. 2 la contract nu are nici o legătură cu obiectul prezentei cauze, facturi ce nu au făcut obiectul contestației.

În Raportul de inspecție fiscală contestat s-au analizat facturile emise de SC E. SRL pentru serviciile prestate potrivit art. 4 din contract.

Instanța de fond nu a analizat sub nici un aspect starea de fapt concretă raportată la cele reținute în Raportul de inspecție fiscală contestat.

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

Cu toate acestea se arată ca"justificare a serviciilor prestate, societatea prezintă situații sub denumirea "antecalculații servicii aferente contractului și comenzii", antecalculatii cu privire la care in motivarea sentinței instanței de fond nu se face nici o referire.

Organul de control in urma analizării antecalculatii concluzionează ca acestea cuprind diverse materiale și manopere elemente ale prețului 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 analizate sub nici un aspect de către instanța de fond.

În urma acestor constatări echipa de control a concluzionat că serviciile prestate de E., plătite de reclamantă, evidențiate în facturile întocmite și situațiile de lucrări ("antecalculatii servicii" – cum le-au denumit părțile) nu sunt cheltuieli deductibile fiscal și în consecință 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 desfășurata 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 instanța de fond ca fiind concludente si utile pentru soluționarea cauzei.

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

Instanța de fond nu motivează înlăturarea apărărilor formulate de către reclamantă sub aspectul contradicțiilor dintre ultimele doua rapoarte de inspecție fiscala efectuate la reclamanta.

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

Cu această ocazie organele de control au analizat inclusiv modul de evidențiere în facturile 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 și de servicii emise de E. S.R.L. în perioada 03.2011-06.2011, facturi în care este menționat 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 inspecție fiscala contestat.

Astfel prin Raportului de Inspecție Fiscală F-SJ 229/4677/18.08.2011 nu s-au contatat încălcării a dispozițiilor 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 mențiunea "diverse servicii prestate conform contract" . Prin Raportul

de inspecție fiscală întocmit la data de 21.03.2012 se contrazice în realitate concluziile Raportului de inspecție fiscală anterior, fără nici o motivare sau justificare legală, deși ne aflăm exact în aceeași stare de fapt însă tratată din punct de vedere fiscal total diferit.

Deoarece reclamanta a fost controlată sub aspectul evidențierii în facturi a serviciilor și modalității de deducere TVA în cursul lunii august 2011 (control efectuat pentru perioada fiscală 01.03.2011-30.06.2011) și din moment ce organele de control nu au constatat nici o deficiență cu privire la modalitatea de evidențiere a serviciilor prestate de către E., reclamanta a continuat să desfășoare și să evidențieze o activitate comercială și fiscală deja verificată și confirmată asupra legalității de către organele fiscale abilitate.

Sub aspectul legalității arată următoarele:

Facturile întocmite respectă cerințele 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 și în mod nelegal instanța de fond a respins acțiunea reclamantei.

În cazul serviciilor, pentru ca acestea să constituie cheltuieli deductibile fiscală și în consecință să poată fi dedus TVA-ul aferent, conform reglementărilor codului fiscal, trebuie îndeplinite următoarele condiții :

1. Serviciile să fie evidențiate în acte justificative (facturi) întocmite în conformitate cu dispozițiile art. 155 cod fiscal (în speța de față 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 fiscal, sau mai concret poate fi dedus tva aferent acestor servicii “dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile” (art. 145 cod fiscal).

Raportat la întreg probatoriul administrat în cauza , concluziile raportului de expertiza contabilă efectuată în cauza consideră ca în prezenta cauza aceste cerințe sunt îndeplinite. Conform art. 155 alin. 5 cod fiscal :

“Factura va cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

Lit. k) Denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 1251 alin. 3 în definirea bunurilor” Cu privire la aceste aspect în Concluziile raportului de expertiza contabilă efectuat în cauza prin răspunsul dat la Obiectivul nr. 3 se arată :

SC E. SRL a vândut către SC S. SRL produse finite ,care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expedierii direct clienților.

„Costul ambalării stabilit în baza unor antecalculații de pret, SC E. SRL le-a facturat direct către SC S. ca și servicii pe care ne le-a înglobat în valoarea produsului finit. Aceste servicii au fost facturate de către SC E. SRL concomitent cu livrarea produselor finite , pe facturi distincte pe care era menționat de fiecare dată faptul că se referă la o anumită factură de livrare. „

Expertul mai arată că potrivit Ordinului 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, Anexa la pct.2.2. „în costul bunurilor, lucrurilor, serviciilor, nu

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

Expertul arata ca produsele finite sunt corect evidențiate în contabilitate la pret de cost iar înregistrarea cheltuielilor cu desfacerea ca și cheltuieli ale perioadei în contabilitate sunt legal făcute. Expertul concluzionează ca nu se poate contesta realitatea costurilor de desfacere facturate de SC E. SRL în baza antecalculatiilor, costuri achiziționate de SC S. SRL și nu se poate pune în discuție ca acestea să nu reprezinte cheltuieli pentru SC S. SRL , cheltuieli ce au general venituri impozabile superioare valoric prin refacturarea acestora către partenerii externi așa cum rezulta din Anexa nr. 1 la raportul de expertiza.

Instanța de fond nu a motivat sub nici o formă de ce a înlăturat aceste concluzii ale expertului nici sub aspectul stării de fapt reținute de expert în urma analizării și studierii actelor financiar contabile ale reclamantei și nici sub aspectul legalității operațiunilor prezentate de expert. Simpla afirmație ca se înlătura toate concluziile expertului reprezintă în realitate o lipsă totală de analiză a acestei probe care în realitate reprezintă singura probă administrată în cauza raportat la înscrisurile depuse la dosar . În situația în care instanța de fond considera ca nu este suficient de lămurită sub aspectul stării de fapt sau a dispozițiilor legale aplicabile în cauza analizate pe larg în raportul de expertiza avea obligația să pună în discuția părților aceste aspecte .

În răspunsul dat la Obiectivul 9 al raportului de expertiza , expertul arata ca nu există o prevedere imperativă care să stabilească exact ce se înțelege prin denumirea serviciu „ și în aceste condiții nici nu se poate face o altă interpretare fără a exista riscul să se completeze la lege și concluzionează ca nu se poate pune în discuție ca mențiunea” diverse servicii prestate conform contractului ar contraveni

legislației fiscale.

Aceasta cu atât mai mult cu cât la baza facturilor au stat acele antecalculații cu privire la care expertul arată următoarele : SC E. SRL a încheiat câte o antecalculație extrem de laborioasă pentru elementele de cost avute în vedere la realizarea fiecărui serviciu prestat de SC S. SRL în baza unei comenzi prealabile, antecalculații ce sunt considerate documente justificative în sensul legislației fiscal-contabile conform art. 129 cod fiscal.

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

În consecință, în ceea ce privește serviciile, singura mențiune 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 evidențiată “denumirea”, ce trebuie să conțină această denumire sau alte elemente.

În consecință susținerile organelor de control acceptate în totalitate de către instanța de fond conform căroră nu este suficientă menționarea “diverse servicii conform contract”, fiind prea “generică” și că ar fi necesar a fi precizate în “mod concret” serviciile prestate, nu are nici un fel suport legal. Textul art. 155 lit. k obligă emitentul facturii să înscrie în factură denumirea „ prestare serviciu” nu și descrierea, așa cum în mod eronat susțin organele de control.

De asemenea nici reținerile conform căroră pe facturi nu sunt precizate elementele obligatorii constând în cantitate, preț unitar, valoare sunt nereale întrucât fiecare factură conține următoarele elemente : cantitate, preț unitar, valoare.

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

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

Deși instanța de fond nu a analizat apărările formulate de reclamanta cu privire la cele reținute în reportul de inspecție fiscală consideră că se impune să învedereze instanței de recurs următoarele aspecte:

În mod cu totul eronat și fără nici un fel de suport legal, organele fiscale au reținut faptul că : "documentele prezentate nu sunt documente justificative pentru prestările de servicii conform art. 129 din L 571/2003" motivat de faptul că "aceste situații conțin diverse materiale și manoperă, de fapt constituie elemente ale prețului de cost al produsului finit – mobilă, așa cum reiese din situațiile prezentate de către E. ".

Art. 129 cod fiscal nu impune și 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" și pentru a înlătura confuzia creată de organele fiscale, reproduce dispozițiile art. 129 cod fiscal:

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

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

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

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței 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 și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

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

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și 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 activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție 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 desfășurarea activității sale economice.

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

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile 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 garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

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

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

După cum se poate observa nici o dispoziție a acestui articol invocat de către echipa de control nu stabilește faptul că documentele prezentate de reclamantă, respectiv factura fiscală și situațiile de servicii prestate (sau “antecalculație aferentă serviciilor prestate conform contractului” cum au denumit-o părțile) 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 discreționar decide care

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

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

întocmite și contractul nr. 10/01.10.2010 să constituie “probă” pentru prestarea efectivă a serviciilor de către E. S.R.L., așa cum s-a concluzionat și prin expertiza contabilă efectuată în cauză.

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

Așa cum arăta la început, prin dispozițiile art. 21 cod fiscal și 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 și dacă este justificată cu documente legale ”

Reproduce aceste texte legale pentru o mai bună clarificare a situației : “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 dedusă tva aferent acestor servicii “dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : a) operațiuni taxabile” (art. 145 cod fiscal).

În cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală contestat nu se face referire ca și motivație de considerare ca nedeductibile

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

Aceasta deoarece însăși echipa de control a constatat faptul că reclamanta a cumpărat produse (mobilă) a achiziționat servicii aferente acestor produse (evidențiate în facturile în cauză și în antecalculările la servicii aferente contractului”) și pe de altă parte a refacturat contrvaloarea acestor obținând venituri impozabile și taxabile din această activitate.

Astfel s-a reținut faptul că “operatorul economic efectuează livrări de mărfuri către diverse persoane fizice din țară și străinătate. Operatorul economic efectuează livrări de mărfuri la export, în Ucraina și 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 țară s-au întocmit în mod corect facturi cu tva, înregistrându-se în mod corect în decont”

În consecință, deși nu este menționat expres, echipa de control practic constată ea însăși faptul că reclamanta efectuează venituri taxabile din “livrări de mărfuri” atât intern cât și export, fiind evident inclusiv pentru organele de control faptul că reclamanta a realizat cheltuielile (achizițiile de bunuri și 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 evidențiate aceste servicii, din cauza faptului că s-a utilizat o denumire generică în loc de una specifică (așa cum a arătat aceasta nu constituie o încălcare a dispozițiilor art. 155 alin. 5 lit. k, așa cum au mai constatat anterior aceleași organe fiscale de control).

Cu toate acestea prin Decizia nr. 153 de soluționare a contestației reclamantei, organul de soluționare a contestației, depășindu-și atribuțiile și 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 Inspecție Fiscală), invocă noi dispoziții legale a căror incidență sau încălcare nu a constatat-o organul de control fiscal și 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 discuțiile privind incidența și aplicabilitatea art. 155 alin. 5 lit. k, se face vorbire (pentru prima dată) în Decizia nr. 153 de dispozițiile art. 145 și 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 condiția de a justifica ca acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al tva “.

Cu toate acestea s-a reținut în mod eronat de către instanța de fond și fără nici un fel de suport legal, faptul că “deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de a deduce al tva, dreptul de deducere a taxei nefiind condiționat doar de existența facturii, ci și de obligația ca societatea să justifice ca serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile “.

Dincolo de această susținere fără suport, menționează faptul că reclamanta nu numai că deține facturi aferente acestor servicii si însăși organele de control fiscal au constatat că reclamanta nu doar a “justificat” că serviciile au fost

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

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

Menționează 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 și în consecință 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 și;”

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

explicit la descrierea detaliată realizată în cuprinsul actelor justificative denumite "antecalculațiile la servicii aferente contractului", spre exemplu "emblemă E.,,

În acest sens a făcut trimitere Decizia Curții de Apel Cluj nr. 3359/2010 pronunțată într-o speță 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 obține venituri taxabile și evidențiază corect TVA din vânzarea produselor de mobile achiziționate de la E., consideră că ANAF nu poate face alte constatări suplimentare în detrimentul reclamantei.

Dincolo de aceste aspecte consideră că fiind evident în prezenta cauză faptul că cheltuielile efectuate de reclamanta cu serviciile prestate de E. S.R.L. sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării de activități taxabile și că au la bază documente justificative, motiv pentru care apreciază că sentința instanței de fond este netemeinică și nelegală.

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

De asemenea având în vedere faptul că reclamanta a fost privată de folosința 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 referință calculată asupra sumei de 83915 ron de la data de 23.03.2012 și până la data plății 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 DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA în nume propriu și în numele ADMINISTRAȚIEI JUDEȚENE A FINANTELOR PUBLICE SĂLAJ a formulat **întâmpinare** prin care a solicitat respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței atacate ca fiind temeinică și legală – filele 11-13 dosar.

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

Astfel cum corect a reținut și instanța de fond, Curtea constată că, faptul că la un control anterior, o situație similară celei care a determinat emiterea deciziei de impunere din prezenta cauză a fost considerată legală, nu are relevanță, în prezenta speță instanța fiind limitată la verificarea legalității și temeiniciei actelor fiscale contestate.

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

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 dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;**

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

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

Or, analizând facturile fiscale depuse la filele 38-126 dosar fond, Curtea constată, la fel ca și prima instanță, că acestea conțin fie exclusiv mențiunea „diverse prestări cf. contract”, fie altele, fie se referă la articole de mobilier, cu menționarea cantității și a prețului.

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 susținerilor 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% și 45% din valoarea produselor recepționate, 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 activități de procesare, ambalare, încărcare, descărcare, manipulare a produselor.

Prin urmare, susținerile recurentei în sensul că serviciile prestate potrivit contractului putea fi ușor 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 instanța de fond le-a înlăturat, în condițiile în care nici expertul nu a susținut că recurenta deținea documente justificative, respectiv facturi fiscale

care să cuprindă mențiunile 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 speță, este dacă facturile fiscale prezentate de recurentă cuprindeau sau nu mențiunile prevăzute la art. 155 alin. 5 lit. h Cod fiscal și dacă era obligatorie efectuarea acelor mențiuni, aspect care nici măcar nu necesita efectuarea unei expertize de specialitate.

În consecință, în condițiile în care recurenta nu a prezentat organelor fiscale o factură emisă în conformitate cu dispozițiile art. 155 Cod fiscal, astfel cum impuneau dispozițiile imperative ale art. 146 Cod fiscal, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, susținerile acesteia cu referire la dispozițiile art. 129, 21 Cod fiscal nu au nici o relevanță în soluționarea 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 dispozițiile art. 312 Cod procedură civilă, îl va respinge.

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro

Procedura	insolvenței.
Angajarea	răspunderii
patrimoniale.	Administrator

de fapt. Deturnarea activului

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

Prin decizia civilă nr.10181 din 28.10.2013 pronunțată în dosarul nr..../a2 al Curții de Apel Cluj s-a respins recursul declarat de recurenții G.C. și G.L. împotriva sentinței civile nr. 4032 din 12.06.2013, pronunțată în dosarul nr. .../a2 al Tribunalului Maramureș care a fost menținută în întregime.

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

Răspunderea administratorilor față de societate se circumscrie sferei răspunderii contractuale determinată de limitele mandatului conferit acestora, mandat care include și obligațiile legale instituite în Legea nr. 31/1990, iar răspunderea administratorilor față de terți apare că fiind întotdeauna o răspundere extracontractuală, o răspundere delictuală, așadar, acesta fiind și contextul în care judecătorul sindic a circumscris faptele sferei dispozițiilor art 138 din Legea nr 85/2006.

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

Răspunderea este fundamentată pe culpă, însă, în ipoteza

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

Legiuitorul a instituit doar cerința contribuției la ajungerea debitorului în insolvență fapt care relevă voința legiuitorului de a da valoare cauzală și acelor fapte care, deși nu au determinat direct starea de insolvență, au contribuit la producerea ei.

Aserțiunile recurente vizând omisiunea judecătorului sindic de analiză a documentelor prezentate în probațiune și a apărărilor formulate nu sunt reale , analiza punctuală a condițiilor necesare pentru antrenarea răspunderii dovedind contrariul raportat la interpretarea dată tuturor probelor administrate de către judecătorul sindic.

Contrar celor susținute de recurenți nu sunt simple speculații , judecătorul sindic reținând că din rapoartele întocmite de lichidator rezultă că, în perioada anterioară deschiderii procedurii de insolvență, pârâții au retras din patrimoniul societății suma de 210.344 lei pe care nu au decontat-o și nu au restituit-o, folosind-o în interes personal, contribuind astfel la încetarea de plăți a debitoarei iar creditorii au fost în mod cert prejudiciați.

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 dispoziții de plată semnate de administratorul statutar G.C. și că la data ridicării au fost înregistrate ca avansuri de trezorerie cont 542 iar ulterior au fost transferate în contul 461 debitori diverși ca fiind sume de recuperat.

Cât privește 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, evidența contabilă nefiind ținută corect iar utilizatorii situațiilor financiare au fost induși în eroare. .

Forța probantă a înscrisurilor prezentate și a probei științifice a fost raportată la caracterul acestora la împrejurarea că aceste documente contabile nu au corect întocmit , aspect admis și de recurenți care au recunoscut că au existat deficiențe în ținerea contabilității astfel că în mod corect s-a apreciat că nu sunt de natură a înlătura statuările din acțiunea introductivă la care prima instanță a achiesat.

Recurenții au afirmat că au preferat sa achite salariile si nu obligații către Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat si ca din aceleași sume, au făcut plăți pentru furnizori si nu in scopuri personale, ce nu au fost dovedite iar plata preferențială a unor creditori este una din faptele care de asemenea determină insolvența.

Instituirea acestui tip de răspundere specială agR.tă a membrilor organelor de conducere care au contribuit la ajungerea debitorului în insolvență 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 societății de către membrii organelor de conducere ale persoanei juridice, care prin activitatea lor neloială au adus societatea în stare de insolvență și că o consecință a acestei stări patrimoniale s-a produs o reducere în valoarea reală a creanțelor pe care o aveau creditorii față de societate.

Sensul dispozitiei legale, potrivit căreia judecatorul sindic

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

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

Susținerile recurențelor 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 instanță atragerea răspunderii patrimoniale a membrilor organelor de conducere, a fost identificată în evidenta contabilă a debitoarei în contul contabil 461 Debitori, fiind provenită din soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie nedecontate" respectiv sume de bani ridicate din caseria societății de către membrii organelor de răspundere paraților pentru întreg pasivul sau doar pentru o parte din suma și 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 convențională, culpa administratorului se apreciază după tipul abstract, culpa levis in abstracto, din aceste motive aflându-se în fața unei culpe prezumate de unde derivă și obligativitatea administratorului de a răsturna prezumția de culpă, sarcina probei aparținându-i , așa cum corect a reținut și judecătorul sindic, iar în ceea ce privește ceilalți membri ai organelor de conducere statuările sunt similare .

Înscrisurile prezentate așa cum s-a evidențiat anterior nu sunt de natură a răsturna această prezumție întrucât în fapt relevă că nu a fost respectate nici dispozițiile care reglementează corecta conducere a contabilității.

Raportul de cauzalitate se verifică în concret și nu pot fi reținute susținerile recurenților că starea de insolvență nu a fost determinată de lipsa acelor sume atâta timp cât s-a demonstrat existența unui raport de cauzalitate suficient de caracterizat între fapta reținută și starea de insolvență cauzată.

Hotărârea pronunțată de judecătorul sindic a fost criticată de către recurenți susținându-se că aceasta a fost dată cu aplicarea greșită a legii însă judecătorul sindic a reținut în mod corect că conform art. 27 al. 1 din Legea insolvenței, debitorul aflat în stare de insolvență, este obligat să adreseze tribunalului o cerere pentru a fi supus dispozițiilor prezentei legi, în termen de maxim 30 de zile de la apariția stării de insolvență, lucru pe care pârâții 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.

Neconcordanțele dintre documentele publice și cele ale societății relevă că societatea a desfășurat activități comerciale fără a ține o evidență contabilă în conformitate cu legea, încercând să ascundă atât veniturile realizate, cât și natura acestora precum și activele înregistrate.

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

Complexitatea vieții unei societăți comerciale implică succesiunea și împletirea unor fapte și împrejurări între care trebuie decelat care pot îndeplini condiția de a fi considerate cauza insolvenței.

Determinarea raportului cauzal specific implică identificarea

acelor fapte care fie au declanșat punerea în mișcare a acestor cauze, fie că au favorizat desfășurarea lor nestingherită ,fie nu au împiedicat această desfășurare ,deși intervenția ar fi fost posibilă și eficientă împiedecând apariția consecințelor nedorite, între care insolvența debitoarei care a fost și cauza prejudiciului creditorilor .

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

Practica a reținut în mod constant premisa coexistenței dintre cauză și condiții, cuprinzând în raportul de cauzalitate nu numai faptele ce constituie cauza necesară, dar și condițiile cauzale,adică faptele care au mediat acțiunea cauzală .

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

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

Considerentele enunțate au demonstrat că recursul promovat este nefondat și în consecință în temeiul art 312 C pr civ , Curtea a respins recursul declarat de recurenții G.C., G.L. împotriva sentinței civile nr. 4032 din 12.06.2013, pronunțată în dosarul nr. .../a2 al Tribunalului Maramureș pe care a menținut-o în întregime.

Împotriva acestei decizii au formulat contestație în anulare pârâții G.C. și G.L. solicitând admiterea acesteia și

rejudecând recursul, să se dispună casarea sentinței atacate și respingerea cererii de atragerea răspunderii.

În motivele contestației în anulare se arată că prin decizia nr. 10181/28.10.2013 Curtea de Apel Cluj Secția a II-a civilă a soluționat recursul formulat împotriva sentinței civile nr. 4032/12.06.2013 pronunțată de către Tribunalul Maramureș.

Recursul formulat împotriva acestei sentințe, așa 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 instanța de control judiciar, respectiv cele de la punctul 1 și 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 instanței de fond și fără a fi respectate cerințele minimale impuse de exigențele dreptului la un proces echitabil, garantat de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, așa cum sunt reflectate de practica Curții Europene.

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

Arată că instanța de fond a reținut faptul că suma respectivă a fost ridicată cu titlul de avansuri de trezorerie ceea ce a condus la concluzia însușirii și folosirii acesteia în interes personal. Deși prin expertiza efectuată în cauză expertul a constatat că toate aceste sume au fost cheltuite în interesul societății debitoare și că există documente justificative, respectiv ordine de deplasare în interesul societății, aceste documente nu au fost luate în considerare, cu motivația neînscrierii lor în contabilitatea societății.

Astfel, pe de o parte s-a reținut săvârșirea faptelor

prevăzute de art. 138 lit.a și 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 și pierderea contabilă a fost micșorată , ducându-i în eroare pe utilizatorii situațiilor financiare.

Prin cererea de recurs au fost invocate următoarele motive: 1. încălcarea de către instanța de fond a dreptului la apărare și pronunțarea asupra unor aspecte și reținerea unor fapte care nu au fost invocate de către lichidatorul judiciar prin cererea de atragere a răspunderii și care nu au fost puse în discuția părților, respectiv cauzarea stării de insolvență prin neținerea unei contabilități în confirmitate cu legea prevăzută de art. 138 lit d din Legea nr. 85/2006 , ceea ce făcea aplicabile dispozițiile art. 304 alin 5 Cod procedură civilă.

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

Astfel, instanța de recurs nu s-a pronunțat asupra acestui motiv limitându-se la a prelua susținerile instanței de fond cu privire la neînscrierea actelor justificative în evidența contabilă și încălcarea dispozițiilor privitoare la ținerea contabilității.

Precizează că la punctul 3 din completarea motivelor de recurs s-a invocat faptul că **judecătorul sindic nu a analizat detaliat în ce a constatat răspunderea fiecărui pârât și care sunt faptele săvârșite de fiecare, în condițiile 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..**

Instanța de recurs a omis a analiza acest motiv de recurs, nefiind analizate argumentele privitoare la faptul că marea majoritate a dispozițiilor de plată au fost semnate de către G.L., chiar și cele emise anterior deschiderii procedurii, aspecte care pot fi verificate direct-de către instanța de control judiciar din analiza dispozițiilor de plată atașate raportului de expertiză, expertul reținând eronat că semnătura aparține lui G.C., prin raportare la faptul că acesta deținea funcția de administrator.

Activitatea acestuia s-a limitat exclusiv la semnarea formală a bilanțurilor contabile, condiție impusă de organele fiscale pentru înregistrarea situațiilor financiare, în virtutea calității sale de administrator statutar, bilanțuri care însă au fost întocmite de o firmă specializată de contabilitate.

În ceea ce privește săvârșirea faptei prevăzute de art. 138 lit. a și e din Legea nr. 85/2006 motivele invocate la punctul 2 al cererii de recurs nu au fost în realitate analizate, instanța de control judiciar limitându-se la preluarea considerentelor instanței de fond și adăugarea unor formulări generice privitoare la natura juridică a atragerii răspunderii și elementele care o compun , fără o analiză aplicată la situația concretă ce fusese dedusă judecății și fără o analiză a elementelor esențiale invocate de către recurenți în combaterea motivației judecătorului sindic și a raționamentului logico juridic al acestuia.

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

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

Curtea a apreciat în mod constant că este sarcina instanței de a proceda la un examen efectiv al mijloacelor și elementelor de probă ale părților pentru a le aprecia relevanța (Hotărârea Perez contra Franței, 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 însușirea bunurilor în interes personal decât în măsură în care nu se poate face dovada că sumele ridicate nu au fost folosite în interesul societății.

Așa cum arată și expertul contabil cheltuirea sumelor ridicate în interesul societății a fost justificată prin existența ordinelor de deplasare care îndeplinesc toate condițiile legale pentru a fi considerate acte justificative. Legalitatea unui act justificativ și înscrierea lui în contabilitate sunt două lucruri total diferite.

Actul justificativ este un act de contabilitate primară care are menirea de a descărca persoana care a ridicat avansul de trezorerie de obligația restituirii sumelor primite , făcând dovada cheltuirii lui în interesul societății și care are valoare probantă prin el însuși și nu prin înregistrarea în contabilitate, neexistând nicio dispoziție legală care să îi condiționeze forța probantă de operarea mențiunilor echivalente în evidența contabilă.

Menționează că înscrierea lui în contabilitate este o operațiune ulterioară, care presupune efectuarea unor mențiuni în balanța contabilă prin care sumele respectiv se

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

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

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

Aceste aspecte esențiale au fost în mod expres invocate în cadrul completării motivelor de recurs și nu au fost analizate de către instanța de control judiciar care s-a limitat a prelua susținerea instanței de fond cu privire la faptul că neînscrierea unui act în evidența contabilă conduce la nerecunoașterea forței probante a înscrisului. Conform acestui raționament, omisiunea compartimentului contabilitate de a opera în balanța contabilă mențiunile privitoare la depunerea de către un funcționar 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 și ordinul de deplasare nu au valoare legală, iar sumele avansate de către instituție au fost însușite de către acesta.

De asemenea, instanța de control judiciar a preluat susținerea instanței de fond cu privire la faptul că prin neînregistrarea în contabilitate a ordinelor de deplasare au fost denaturate rezultatele financiare, pierderea a fost ascunsă, evidența contabilă nefiind ținută corect, iar utilizatorii situațiilor financiare au fost induși în eroare.

Aceste aspecte privitoare la erori în evidențele contabile au fost reținute în argumentarea săvârșirii faptei de a folosi bunurile societății și de a le folosi în interes personal, deși fapta de neținere a unei evidențe contabile în

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

Dacă ar fi reținut și incidența art. 138 lit d din Legea nr. 85/2006, instanța de control judiciar ar fi trebuit să analizeze și 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 instanța de control judiciar un element esențial din punctul 2 al motivelor de recurs și anume faptul că reținerea în paralel a celor două argumente este contradictorie.

Astfel, dacă li se impută pârâților faptul că nu au înregistrat în contabilitate ordinele de deplasare înseamnă că aceste ordine de deplasare îndeplineau cerințele legale pentru a fi considerate documente justificative și dovedeau faptul că sumele de bani ridicate din casieria societății au fost utilizate în interesul societății, deci nu au fost însușite de către pârâți, astfel încât nu sunt întrunite elementele constitutive ale art. 138 lit. a și e din Legea nr. 85/2006 singura problemă în discuție 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 reținut de către instanța de recurs care nu a analizat susținerile părților cu privire la lipsa oricărei legături concrete de cauzalitate între aceste erori și starea de insolvență, așa 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 și nu ar fi fost influențate datele din bilanțul final.

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

eroare în activitate societății 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 societății în încetare de plăți în condițiile în care nu există creditori care să fi fost înșelați de o pierdere contabilă mai mică și care să fi fost determinantă pentru luarea deciziei de încheiere a unor contracte, avându-se în vedere că peste 95% din creanțe sunt către bugetul de stat, aspecte care au omis a fi analizate de către instanța 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 și nici reținute de către instanța de recurs.

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

Deliberând asupra cererii de retractare curtea reține următoarele:

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

Analizând elementele silogismului judiciar, curtea reține că instanța de recurs a cercetat motivele cererii de reformare privind nerespectarea dreptului la apărare al pârâților și încălcarea principiului disponibilității prin depășirea de către judecătorul sindic al limitelor în care a fost investit

de titularul cererii.

Instanța de recurs a validat de asemenea apărările evocate de autorul cererii privind existența ilicitului imputat pârâților precum și a asupra legăturii de cauzalitate dintre acuzația de fraudă întemeiată pe art. 138 lit.a, e și ajungerea debitoarei în stare de insolvență.

Contestatorii susțin că instanța de recurs a omis a analiza două dintre motivele de recurs, iar în ceea ce privește al treilea motiv s-a limitat la preluarea argumentelor instanței de fond și inserarea unor considerații neclare și generale privind natură juridică a răspunderii fără o analizată concretă a argumentelor esențiale invocate în recurs, ceea ce reprezintă o încălcarea a dreptului la un proces echitabil garantat de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului și care face aplicabile dispozițiile art. 318 alin 1 Cod procedură civilă, singurul remediu intern disponibil.

Curtea reține însă că instanța de recurs a omis a cerceta doar acele critici evocate de recurenți în completarea motivelor de recurs privind neimplicarea administratorului statutar în activitatea de gestiune, necesitatea departajării răspunderii între administratorul de fapt și de drept, neîntrunirea cerințelor de fond pentru antrenarea răspunderii pentru acoperirea pasivului întrucât sumele ridicate din casierie ar fi fost folosite în interesul societății, înscrisurile depuse în probațiune îndeplinind calitatea de document justificativ .

Așa fiind curtea, în baza prevederilor art. 318 C.proc.civ va admite contestația în anulare.

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

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

pasivului debitorului, persoană juridică, ajuns în stare de insolvență, să fie suportată de către administratorii care au cauzat starea de insolvență, 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 comerț **în interes personal**, sub acoperirea persoanei juridice;

c) au dispus, în **interes personal**, continuarea unei activități care ducea, în mod vădit, persoana juridică la încetarea de plăți;

d) au ținut o contabilitate fictivă, au făcut să dispară unele documente contabile sau nu au ținut 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 ruinoase pentru a procura persoanei juridice fonduri, în scopul întârzierii încetării de plăți;

g) în luna precedentă încetării plăților, au plătit sau au dispus să se plătească cu preferință unui creditor, în dauna celorlalți creditori.

Norma sancționează, 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 și 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 și de a repera abuzul care a condus la instaurarea stării de insolvență, deoarece sarcina acoperirii pasivului poate atribuită doar acelor administratori care se fac

vinovați 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 și interesul personal al administratorului sunt două din limitele puterilor conferite acestuia prin lege și statut. Misiunea executivului este extrem de clară, aceea de a milita pentru „cauza” interesului social, orice abatere de la obiectivul menționat trebuind atent cercetată, deoarece fraudă 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 și a celui despre care se presupune că a condus efectiv întreprinderea .

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

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

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

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

debitoarei(din perspectiva mențiunilor efectuate în registrul

de publicitate opozabile terților).

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

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

Ce i se poate reproșa administratorului statutar este numai omisiunea de a se îngriji de afacerile întreprinderii, acceptarea funcției din motive de complezență . În procedura insolvenței nu se poate profila o răspundere autonomă a administratorului pentru neparticiparea la procesul decizional și acceptarea funcției de complezență, atât timp cât fapta în sine nu se pliază pe una din situațiile evocate de art. 138 lit.a-g, dar este posibilă antrenarea unei răspunderi solidare dacă sunt îndeplinite și restul cerințelor referitoare la existența unei răspunderi autonome a autorului pentru o faptă ilicită din categoria celor evocate de art 138.

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

Justificat sau nu, exigența legiuitorului sporește față de administratorul statutar chemat să răspundă în solidar cu autorul(administratorul de fapt), chiar dacă greșeala 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 operațiunile de gestiune a patrimoniului debitoare și împrejurarea că marea majoritate a dispozițiilor de plată au fost semnate numai de administratorul de fapt G.L. nu prezintă

relevanță.

Pârâții nu pot fi exonerati de răspunderea pentru acoperirea pasivului atâta vreme cât manoperele ilicite privind activul patrimonial săvârșite de administratorul de fapt au fost pe deplin probate iar administratorul statutar a fost chemat să răspundă în solidar cu autorul ilicitului intențional întemeiat pe regula solidarității.

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

Există o serie de indicii obiective care pot fundamenta prezumția 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 operațiuni, 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 substanțial declarat și 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 și 10 zile . Cu alte cuvinte 5- 10 din cele 22 de zile

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

altfel nu a fost perfectate.

Ritmicitatea, durata acestor deplasări și valoarea pretinsă spre decontare, absența altor documente justificative care să emane de la terți coroborate cu situația financiară a debitoarei(ținând cont de pasivul acumulat în perioada de referință) constituie indicii obiective care pot fundamenta prezumția că documentele în discuție au fost întocmite pro causa tocmai pentru a justifica lipsa sumei de 201.249,65 lei din patrimoniul debitoarei.

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

Activul societății se reflectă în inventarul anual și în bilanțul contabil. Inventarierea reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor patrimoniale de activ și de pasiv, cantitativ, valoric sau numai valoric, după caz, existente în patrimoniul societății la data la care se efectuează această operațiune. Bilanțul 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 creanțe, titluri de plasament sau alte valori), conturile de regularizare și asimilate de activ (cheltuieli înregistrate în avans, diferențe de conversie-activ), primele de rambursare a obligațiunilor.

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

Jurisprudența a statuat că numai existența unei contrapartide reale și suficiente, care să fie expresia echilibrului dintre angajamentele asumate de părțile contractante îl poate apăra

pe administrator de răspundere. Soluția pare naturală cât timp compatibilitatea liberalităților cu principiul specialității capacității de folosință trebuie pusă sub semnul îndoielii.

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

În bilanțul contabil apar elemente de activ care nu se regăsesc efectiv în patrimoniul debitoarei . Înscrisurile depuse în probațiune de recurentă nu dovedesc modalitatea de ieșire din patrimoniul debitoare a activelor evidențiate în ultimul bilanț .

Nepredarea valorilor înscrise în bilanț constituie un indiciu temeinic al prezumției simple că recurenta G.L. a săvârșit acte de dispoziție aspra unor bunuri care alcătuiau patrimoniul societar, acte care au afectat conținutul acestuia.

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

Neapelarea la mecanismul prezumțiilor judiciare ar face imposibilă, în cazul dat, identificarea legăturii dintre diferitele acte privitoare la gestiune socială și consecințele economice financiare care au condus la încetarea plăților. Soluția se întemeiază pe principiul protecției creditorilor și adagiul nemo auditur propriam turpitudinem allegans , nimănui nefiindu-i îngăduit să se prevaleze de propria incorectitudine pentru a obține protecția judiciară a unui drept. A nu admite că există un raport de cauzalitate caracterizat între fapta imputată și insuficiența activului ar însemna să se permită celui căruia i se „reproșează” conduita frauduloasă să se apere de răspundere prevalându-se de propria sa culpă.

Creditorii ar fi puși astfel în imposibilitatea dovedirii originilor insuficienței activului, misiunea stabilirii

situației patrimoniale a societății la diferite etape devenind practic imposibilă pentru titularii acțiunii.

Odată activată regula răspunderii solidare devine superfluă orice discuție privind posibilitatea scindării/divizării răspunderii între administratorulstatutar și cel de fapt funcție de amploarea , semnificația faptelor săvârșite de pârâți.

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

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro

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

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

Prin sentința civilă nr.2296 din 17.09.2013 pronunțată în dosarul nr... al Tribunalului Specializat Cluj s-a admis acțiunea formulată de creditoarea ADMINISTRATIA FINANTELOR

PUBLICA A MUNICIPIULUI CLUJ-NAPOCA reprezentată prin DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI CLUJ, împotriva pârâților H.D.S., și I.C.P.A., și în consecință: au fost obligați în solidar, pârâții H.D.S. și 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 și 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 insolvență, să fie suportată de membrii organelor de supraveghere din cadrul societății sau de conducere, precum și de orice altă persoană care a cauzat starea de insolvență 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 dispozițiile legale anterior citate.

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

Sfera persoanelor chemate să răspundă patrimonial pentru falimentul societății când activele sociale sunt insuficiente este circumscrisă categoriei administratorilor în funcțiune la data încetării plăților, directorilor tehnici executivi, când se comportă ca și când ar fi administratori propriu-ziși, iar când consiliul de administrație este organizat ca un consiliu de supraveghere răspunderea revine administratorilor

operativi.

Obligația subzistă dacă situația care a dus la insuficiența activului a luat naștere în timpul exercitării mandatelor.

În sarcina pârâților au fost reținute 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 speță, 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 speță sunt întrunite cerințele pentru a se dispune angajarea răspunderii pârâtului conform prev. art.138 lit.e din Legea nr.85/2006, operând prezumția că o parte din activul persoanei juridice a fost deturnat sau ascuns de către administratorii statutari.

Faptele pârâților prin care aceștia au contribuit la aducerea societății în stare de încetare de plăți și la insuficiența activului se circumscriu prevederilor art.138 lit. e din Legea nr. 85/2006.

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

Pentru aceste motive și fundamentat pe dispozițiile 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, pârâții au fost obligați să plătească, în solidar, suma de 168.466,22 lei reprezentând pasivul debitoarei SC P.P. SRL.

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs pârâții..

În motivarea cererii de recurs recurenții au relevat că prima instanță ***a realizat o greșită aplicare a prevederilor legale incidente în materia analizată întrucât pârâții*** a dovedit modalitatea de ieșire din patrimoniul debitoarei a activelor evidențiate în ultimul bilanț .Prin urmare, nu existau indicii care să poată fundamenta prezumția că activele debitoarei au fost deturnate nefiind dovedită în cauză nici legătura de cauzalitate dintre fapta imputată și prejudiciul suportat de victimă..

Prin întâmpinarea depusă la dosar, intimata Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca s-a opus admiterii recursului.

Deliberând curtea reține următoarele:

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

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

Reclamantul a susținut în cererea de condamnare a pârâților că există suficiente indicii care pot fundamenta prezumția că pârâții au săvârșit manopere frauduloase cu privire la activele debitoarei determinând societatea să ajungă în stare de insolvență.

Apărarea sa a fost validată de prima instanță, pârâții fiind condamnați la suportarea pasivului în sumă de 168.466,22 lei.

Hotărârea este nelegală pentru următoarele considerente.

Recurenții susțin că nu există indicii care să poată fundamenta prezumția că bunurile persoanei juridice au fost deturnate , nefiind dovedită nici legătura de cauzalitate dintre fapta imputată și prejudiciul suportat de victimă.

Nu s-a dovedit că în speță ar fi fost săvârșite manopere ilicite privind activul patrimonial care să fie imputabile pârâților.

Legea insolvenței a integrat acestei răspunderi excepționale doar câteva fapte ilicite enumerate limitativ în articolul 138. Toate acestea sunt, însă, numai fapte intenționale, iar categoria greșelilor de gestiune comise din neglijență, imprudență a fost exclusă .

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

În acest conflict, administratorul nu poate intra decât într-un mod conștient dacă **folosește** bunurile și creditul persoanei juridice, **în folosul propriu sau al altei persoane, efectuează** acte de comerț **în interes personal** sub acoperirea persoanei juridice, **dispune** ori continuă **în interes personal** activități care conduc, în mod vădit, persoana juridică la încetarea de plăți, **folosește mijloace ruinatoarea** în scopul întârzierii încetării plăților, **face plăți preferențiale** în favoarea unui creditor și în dauna altora, **deturnează, ascunde activul debitoarei, mărește în mod fictiv pasivul entității, ține o contabilitate fictivă sau neconformă distruge ascunde** a documentele contabile.

Semnificația profund antisocială și vătămătoare pentru întreprindere a faptelor enumerate limitativ de articolul 138 este facil de conștientizat, trădarea interesului social și opțiunea clară a administratorului pentru o conduită compatibilă cu interesul propriu dar incompatibilă cu interesul entității pe care o reprezintă nefiind altceva decât expresia unei culpe intenționale.

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

obligatia de loialitate, ca obligație negativă, de rezultat, care implică datoria administratorului de a trata afacerile companiei în mod onest și corect, este vădit nesocotită. Și trebuie subliniat faptul că încălcarea obligației de loialitate presupune un conflict conștient de interese între administrator și societate. Ori, pe tărâm subiectiv, antagonismul dintre interesul administratorului și interesul social poate fi doar expresia dolului.

Așadar, abordarea legislativă din dreptul insolvenței 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 și de a repera abuzul care a condus la instaurarea stării de insolvență, deoarece sarcina acoperirii pasivului poate atribuită doar acelor administratori care se fac vinovați 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 și interesul personal al administratorului sunt două din limitele puterilor conferite acestuia prin lege și statut. Misiunea executivului este extrem de clară, aceea de a milita pentru „cauza” interesului social, orice abatere de la obiectivul menționat trebuind atent cercetată, deoarece fraudă constituie o importantă barieră pentru exercitarea prerogativelor de administrare.

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

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

societății .

Societatea debitoare a desfășurat activități de comercializare a articolelor de pescuit în sistem franciză de la societatea germană F.P. De-a lungul anilor între cele două societăți au existat numeroase retururi de marfa așa cum rezulta din actele contabile ale debitoarei.

În acest context debitoarea a achiziționat 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 achitată societății germane pe parcursul vânzării produselor.

Deoarece articolele de pescuit nu au putut fi comercializate reprezentanții debitoare și furnizorului german au convenit ca mărfurile achiziționate să fie returnate, dovada în acest sens fiind chiar corespondența comercială purtată de către cele două societăți comerciale (fila 22-26 dos. recurs).

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

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

Prima instanță a relevat că această operațiune comercială constituie o deturnare de active care a determinat ajungerea debitoare în stare de insolvență.

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 procedură.

Această alegație nu poate fi primită.

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

În situația în care mărfurile nu ar fi fost returnate furnizorului, valorificarea acestor elemente de activ nu ar fi fost în măsură să acopere un pasiv adiționat cu creanța reprezentând contravaloarea acestui stoc de marfa pentru care furnizorul german era îndreptățit să formuleze la rândul său o cerere de înscriere la masa credală.

Probațiunea administrată în cauză face dovada deplină a faptului că stocul de marfa a fost expediat și a ajuns în posesia furnizorului german. **Împrejurarea că partenerul german a omis să emită o factura de retur prin care acest stoc de marfa să poată fi scăzut din contabilitatea debitoare nu este imputabilă părților**. Lipsa facturii de retur nu este rezultatul unei acțiuni directe a părților recurenți făcută cu intenția de a prejudicia creanțele creditorilor societății ci se poate circumscrie faptei terțului pentru care recurenții nu sunt ținuti să răspundă. Creditoarea intimată nu a făcut nici dovada legăturii de cauzalitate dintre fapta de returnare a stocului de marfa neachitat și ajungerea debitoare în stare de insolvență.

Pentru aceste considerente, în baza art. 312 C.proc.civ curtea va admite recursurile declarate de recurenții H.D.S. și I.C.P. împotriva sentinței civile nr. 2296 pronunțată 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 acțiunea formulată de creditoarea Administrația Finanțelor Publice Cluj-Napoca în contradictoriu cu părții H.D.S. și I.C.P. având ca obiect atragerea răspunderii patrimoniale pentru pasivul debitoare SC P.P. SRL.

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

Tax Magazine nr. 1 septembrie 2014

- **Politici fiscale**

Gabriel Biriş

Contribuțiile sociale obligatorii. Reducere versus reformă

Gabriel Sincu

Amnistia fiscală – trecut prezent și viitor

Horațiu Sasu

Probleme practice la apariția 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 apariția Hotărârii CJUE din Cauza *BCR Leasing* și principalele concluzii ce se desprind din conținutul acesteia

Luisiana Dobrinescu

Dificultăți de interpretare și 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 Costaș

Reaua-credință a fiscolei sub lupa Marii camere
a Curții de Justiție 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

Acțiune în răspundere solidară conform art. 27
C.proc.fisc. Competență

Cosmin Flavius Costaș

Pierderi tehnologice. Norma proprie de consum.
Deductibilitatea TVA

- **Jurisprudență CJUE**

Cosmin Flavius Costaș

Impozitare succesiuni și donații. 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 experiențe 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, așa 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-și 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 deficiențe 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 deficienței 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, privește 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 infracțiunea de tentativă de pornografie infantilă, conform Codului Penal, Curtea nu este convinsă că fapta era acoperită de această infracțiune. Nu există nicio informație privind intenția procurorului de a-l acuza pe tatăl vitreg de această infracțiune. 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 infracțiunea de pornografie infantilă au subliniat că intenția acesteia nu a fost de a incrimina toate imaginile cu copii dezbrăcați.

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 consimțământ, 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 dispozițiile dreptului penal, în opinia Curții, nu era neapărat singurul mod în care statul pârât și-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, și acțiunea civilă a reclamantei pentru despăgubiri. Conform Codului de procedură judiciară, atunci când o acțiune civilă este alăturată unei acțiuni

penale, constatarea instanțelor cu privire la răspunderea penală este obligatorie pentru soluționarea 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 existenței unei încălcări a Convenției.

În concluzie, Curtea nu a considerat că legea suedeză pertinentă, așa 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 așteptat 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 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'Keefe 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 refuzat 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 depozitie 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 depozitie. 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 lăsați, 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 „radiați” 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 alocațiile sociale (pentru fiecare reclamant) și pentru alocațiile pentru copii (pentru doi dintre reclamanți). 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 exclude 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, potențialul aflax 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 reclamanți, 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>