Scurte consideraţii privind dreptul de a nu plăti cele mai mari impozite posibile. Studiu de caz în materia taxei pe valoarea adăugată

***Rezumat:** În dreptul fiscal european şi internaţional, este un loc comun faptul că nimeni nu ar trebui să plătească cele mai mari impozite posibile doar pentru a satisface autorităţile fiscale. Prin urmare, atât timp cât se înscrie în limitele legii, un contribuabil este îndreptăţit să-şi organizeze afacerea după cum doreşte. Judecătorii fiscali români par să nu fie de acord cu această abordare. Câteva comentarii cu privire la un recent dosar de TVA soluţionat de Curtea de Apel Cluj sunt, pentru acest motiv, necesare.*

***Summary:** In European and international tax law, it is common ground that no one should pay the highest possible taxes just to please to tax authorities. Therefore, as long as it stays within the legal boundaries, a taxpayer is entitled to organize a business as it pleases. Romanian tax judges seem to disagree with this approach. A few comments on a recent VAT case decided by the Cluj Court of Appeal are therefore needed.*

În această perioadă, ne-a reţinut atenţia o afacere din domeniul taxei pe valoarea adăugată soluţionată de Tribunalul Maramureş (fond) şi Curtea de Apel Cluj (recurs). După cum vom arăta în continuare, această afacere este circumscrisă unui drept de a nu plăti cele mai mari impozite posibile, recunoscut în practica fiscală internaţională, dar ignorat de autorităţile fiscale şi de instanţele de contencios fiscal din România.

În fapt, organele de control fiscal de la nivelul județului Maramureș au efectuat o inspecție fiscală care a vizat activitatea unei societăţi din perioada 2009-2011. Inspectorii fiscali au reținut că societatea datorează obligații fiscale în materie de impozit pe profit, impozit pe venitul microîntreprinderilor și taxă pe valoarea adăugată. Mai precis, organul fiscal a făcut aplicarea art. 11 VCF, în ceea ce privește relația societăţii reclamante, în calitate de școală de șoferi, cu instructorii auto autorizați ca persoane fizice ce desfășoară activitate economică, care erau colaboratorii societății.

Relația dintre școala de șoferi și instructorii auto cu care aceasta colaborează poate fi descrisă după cum urmează: în baza unor contracte de colaborare încheiate între cele două părți, societatea se obliga să asigure pregătirea teoretică a celor ce urmăreau să obțină permisul de conducere, iar instructorii auto să asigure pregătirea practică a acestora. De asemenea, instructorii auto se obligau să realizeze o publicitate adecvată societăţii care patrona şcoala de şoferi, pentru ca aspiranții la obținerea permisului de conducere să urmeze cursurile teoretice la această şcoală de şoferi.

În aceste condiții, persoanele interesate efectuau două plăți pentru fiecare dintre cele două prestări de servicii, independente una de cealaltă. Echipa de inspecție fiscală a apreciat că suntem în prezența unei operațiuni artificiale. Conform celor reţinute prin raportul de inspecţie fiscală, societatea ar fi trebuit să acționeze conform următorului algoritm:

- se pornește de la prezumția că suma pe care trebuie să o suporte un candidat pentru a urma cursurile şcolii de şoferi este de 1.000 RON, din care 100 RON reprezintă costul pregătirii teoretice și 900 RON costul pregătirii practice;
- în opinia organului de inspecție fiscală, societatea ar fi trebuit să încaseze în întregime suma de 1.000 RON și

apoi să direcționeze către instructorii auto, în baza facturilor fiscale emise de către aceștia, suma de 900 RON reprezentând contravaloarea pregătirii practice.

Miza acestei discuţii o reprezenta depăşirea pragului de scutire pentru întreprinderile mici, de 35.000 euro, în perioada supusă inspecţiei fiscale. Astfel, prin modul de organizare a afacerii – două contracte încheiate de candidat şi facturi de 100 RON pentru pregătirea teoretică (emise de societatea care asigura pregătirea teoretică) şi respectiv de 900 RON pentru pregătirea practică (emise de instructorul autorizat să efectueze pregătirea practică) – societatea reclamantă s-a păstrat tot timpul sub pragul de 35.000 euro şi nu s-a înregistrat ca plătitoare de TVA. În opoziţie, inspectorii fiscali au apreciat, în baza mecanismului mai puţin favorabil, că pragul de TVA a fost depăşit.

Trebuie observat că în cauză s-a administrat și proba cu expertiza fiscală, expertul desemnat exprimându-se în sensul că modalitatea de interpretare propusă de către organul fiscal este eronată. Cu toate acestea, Tribunalul Maramureș a respins acțiunea promovată de către societate, arătând că, în speță, modalitatea de achitare în mod separat a sumelor plătite pentru pregătirea unei persoane în scopul obținerii permisului de conducere a condus la o diminuare artificială a bazei de impunere, mai ales în ceea ce privește TVA, în felul acesta societatea nedepășind plafonul de scutire de la plata TVA.

Menţionăm și faptul că, în legătură cu această chestiune, fosta Gardă Financiară a formulat plângere penală împotriva administratorului societății pentru comiterea infracțiunii de evaziune fiscală (art. 9 din Legea nr. 241/2005). Soluția a fost de neîncepere a urmăririi penale, organele de cercetare penală concluzionând că, prin comportamentul său, administratorul societății și societatea nu au urmărit să prejudicieze bugetul de stat. Tribunalul Maramureș nu a ținut cont de această soluție, motivând că doar dacă procedura penală s-ar fi finalizat cu o hotărâre a instanței de judecată

aceasta ar fi putut să producă efecte și în fața instanței care judecă problema fiscală.

Faţă de această stare de lucruri, trebuie să se observe că, din punct de vedere juridic, atât instanța de fond, cât și organul fiscal s-au prevalat de dispozițiile art. 11 VCF, invocând abuzul de drept care a stat la baza așa-ziselor «operațiuni artificiale». Nici măcar formal însă prima instanță nu și-a pus problema să analizeze care sunt condițiile care trebuie îndeplinite pentru a se reține incidența art. 11 VCF. Dacă se analizează doctrina de specialitate, se poate observa că este necesară îndpelinirea a trei condiții.

Autor: Cosmin Flavius Costaș

Puteți citi continuarea articolului în numarul 5 al revistei Tax Magazine. Găsiți aici mai multe detalii despre abonamentele Tax Magazine 2016.