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

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

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

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

Decizia de impunere F- CJ- 1033/15.11.2011 .

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

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

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

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

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

Referitor la motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct. 7 Cod procedura civila, respectiv hotărârea cuprinde motive

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

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

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

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

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

reclamanta.

Motivul primei instanţe legat de faptul ca “informaţiile cu privire la realitatea tranzacţiei efectuata de reclamanta cu firma cumpărătoare din Olanda rezulta si din cuprinsul Ordonanţei de scoatere de sub urmărire penala a administratorului societăţii reclamante domnul B.A.J., ordonanţa emisa in dosarul nr.1172/P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Cluj, la data de 3 iunie 2013” reprezintă un motiv de asemenea contradictoriu reţinut de către instanţa deoarece aşa cum se poate constata din cuprinsul acestui act invocat si reţinut de către instanţa, prin Ordonanţa din 3 iunie 2013 s-a dispus si disjungerea cauzei cu privire la tranzacţiile efectuate în relaţia cu reclamanta astfel ca doar o soluţie definitiva data in aceasta cauza penala este opozabila in raporturile fiscale, aşa cum rezulta si din dispoziţiile art.214 Cod procedura fiscala.

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

Cu toate ca toate aceste acte au fost depuse la instanţa

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

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

Prin decizia civilă 10525 din 4.11.2013 pronunţată în dosarul …/117/2012 a Curţii de Apel Cluj a fost admis recursul D.G.R.F.P.Cluj-Napoca împotriva sentinţei civile 10402 din 14 iunie 2013, care a fost modificată în sensul respingerii acţiunii formulată de reclamanta SC B. SRL.

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

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

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

În privinţa motivului de recurs prev.de art.304 pct.7 C.pr.civ., Curtea va aprecia că deşi reclamanta susţine că existau facturi emise de E.T. şi de către societatea B. există dovada achitării preţului, procesele verbale de recepţie, cmr-

uri, corespondenţa electronică, adresa din partea MAI precum şi o ordonanţă emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj, aceste susţineri nu au înlăturat aspectele reţinute de organul fiscal.

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

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

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

În acest sens s-a pronunţat şi Curtea Europeană de Justiţie în cazul C 255/02 care a apreciat că nu trebuie luate în considerare tranzacţiile care dau naştere unei situaţii artificiale cu scopul de a crea condiţiile necesare pentru a deduce TVA, întrucât acesta nu poate fi rambursat de le

bugetul de stat din moment ce operaţiunea nu a fost impozabilă. Deşi s-a susţinut că art.17 din directiva a 6-a trebuie interpretat în sensul că interzice ca o regulă naţională să ducă la concluzia că respectiva persoană nu-şi poate exercita dreptul de deducere pentru TVA plătită în amonte, conform cauzei C 439 şi 440/04 a CJUE, Curtea de Apel va considera că este o împrejurare cu totul excepţională şi care nu poate fi interpretată în sensul că o persoană ar putea pretinde deducerea taxei pe valoarea adăugată în condiţiile în care nu a fost colectată pentru că în acest caz bugetul de stat ar fi fraudat, întrucât nefiind achitate obligaţiile fiscale s-ar ajunge la un avantaj fiscal nejustificat.

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

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

În ceea ce priveşte prevederile art.304 pct.5 C.pr.civ., acest motiv nu este incident în prezenta cauză pentru că scopul avut

în vedere de reclamant atunci când a completat decontul negativ de TVA cu obţiune de rambursare, a fost acela de rambursare a sumelor solicitate şi nu de anulare formală a actelor administrativ fiscale.

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

Sursa: www.curteadeapelcluj.ro