

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 ca nu pot fi rambursate decât creanțele exigibile si in condițiile si 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 data in 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 in executare, respectiv o forma de stingere a obligațiilor, de plata (rambursarea TVA) deși nu intra in competența instanței de contencios administrativ sa asigure stingerea obligațiilor si mai mult decât atât, privind o creanță care nu este exigibila.

Daca s-ar accepta soluția instanței, consecințele ar fi cu totul imposibil de pus in practica deoarece punerea in executare a unei hotărâri judecătorești sau chiar a unui altfel de titlu ridica probele cu privire la exigibilitate, dobânzi si care, in speța, acceptând soluția instanței nu își pot găsi corespondent in lege.

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

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

contradictorii, se susține acest motiv de recurs pe considerentul că esența problemei de fond consta 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. conținând 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 ca "informațiile cu privire la realitatea tranzacției efectuată de reclamanta cu firma cumpărătoare din Olanda rezulta si 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 si reținut de către instanța, prin Ordonanța din 3 iunie 2013 s-a dispus si disjungerea cauzei cu privire la tranzacțiile efectuate în relația cu reclamanta astfel ca doar o soluție definitivă dată în această cauză penală este opozabilă în raporturile fiscale, așa cum rezulta si din dispozițiile art.214 Cod procedura fiscală.

Se consideră așadar ca instanța a aplicat greșit legea, ca în 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 dată pe cale administrativă prin Decizia nr. 427/2012 emisă de D.G.F.P. Cluj respectiv : nota explicativă luată 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 în probațiune, susțin fara urme de tăgădă 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 practică abuzivă reprezintă o aplicare greșită a legii.

Cu toate ca toate aceste acte au fost depuse la instanța

împreună cu toate actele care au stat la baza emiterii Deciziei DGFP Cluj nr.427/2012 (într-un număr total de 169 file) aceste acte care constituie probe în constatările organului de inspecție fiscală 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 lipsită 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 le

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