

Cod ECLI ECLI:RO:CATIM:2020:016.000851
ROMÂNIA
CURTEA DE APEL TIMIȘOARA
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
DOSAR NR. 30/2018 – 11.06.2020

Operator 2928

DECIZIA CIVILĂ NR. 851
ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN 24.09.2020
PREȘEDINTE:
JUDECĂTOR:
JUDECĂTOR:

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâta recurentă Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara în nume propriu și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, împotriva sentinței civile nr. 1 /16.03.2020, pronunțată de Tribunalul Timiș în dosar nr. 30/2018, în contradictoriu cu reclamanta intimată S.C.

S.R.L., având ca obiect anulare act administrativ fiscal.

Se constată că mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în scris în încheierea de ședință din data de 10.09.2020, când instanța a amânat pronunțarea la data de 24.09.2020, încheiere ce face parte integrantă din prezenta decizie.

CURTEA

În deliberare, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. 1/16.03.2020, Tribunalul Timiș a admis acțiunea formulată de reclamanta S.C. S.R.L. în contradictoriu cu parații Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara - Agenția Națională de Administrare Fiscală, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și, pe cale de consecință, a dispus anularea în parte a Deciziei nr. 21.03.2018 privind soluționarea contestației emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații 2, a dispus anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD 1 /22.05.2017 și exonerarea reclamantei de la obligația de plată a sumei de lei, reprezentând TVA suplimentară stabilită. Totodată, a obligat paratele la plata către reclamantă a sumei de 3.688 lei cu titlu de cheltuieli de judecată.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs la data de 29.05.2020, pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara în nume propriu și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, solicitând casarea hotărârii și, în rejudicare, respingerea acțiunii, cu cheltuieli de judecată, invocând prevederile art. 488 alin. 1 pct. 8 Cod pr. civilă, susținând că instanța de fond a făcut o greșită aplicare a normelor de drept material în speță.

Este criticată soluția primei instanțe, arătându-se că aceasta se întemeiază exclusiv pe concluziile expuse în raportul de expertiză depus la dosar, nefiind indicate în hotărâre motivele care au stat la baza soluției, nefiind analizate susținerile și apărările părților, acestea neputând identifica argumentele ce au condus la adoptarea acelei soluții.

Se arată că maniera în care hotărârea tribunalului a fost motivată este de natură să vatăme interesele părților, să facă imposibilă exercitarea controlului judiciar, fiind contrară exigențelor art. 6 CEDO, echivalând, practic, cu necercetarea fondului cauzei.

Se susține totodată, că în mod nefondat s-a considerat că organul fiscal nu a probat în speță că reclamanta a cunoscut sau putea să cunoască comportamentul fiscal necorespunzător al furnizorilor, concluzionându-se că în mod abuziv s-a refuzat dreptul de deducere a TVA, deși probatoriul administrat a relevat că furnizorii SC C SRL și SC I

SRL au depus la autoritatea fiscală deconturi de TVA și declarații informative D394 prin care au declarat livrări efectuate în cursul anului 2012, însă nici una dintre acestea nu vizau vreun raport cu reclamanta, astfel de operațiuni nefiind confirmate nici ca urmare a demersurilor întreprinse de inspectorii fiscali.

De asemenea, se arată că în mod criticabil au fost valorificate în speță, pe baza concluziilor raportului de expertiză facturile în baza cărora reclamanta a evidențiat în contabilitate operațiunile cu menționații furnizori, de vreme ce acestea nu pot fi calificate ca documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor și care să dea dreptul de deducere a TVA, câtă vreme aceleași operațiuni nu au fost declarate de furnizori, rezultând din dispozițiile art. 134, 134 ind. 1, 145 alin. 1, 146 alin. 1 lit. a, art. 152 ind. 2 și art. 158 Cod fiscal că acest drept poate fi exercitat doar în măsura în care se dovedește realitatea tranzacției și utilizarea bunurilor achiziționate în scopul operațiunilor taxabile.

Totodată, se arată că TVA devine exigibilă, potrivit art. 156 ind. 2 și art. 158 Cod fiscal doar la momentul în care furnizorul depune la organele fiscale deconturile de TVA și își îndeplinește obligațiile declarative, dreptul de deducere a taxei achitate acestora luând naștere în corelație cu exigibilitatea taxei la furnizor, nefiind suficientă înregistrarea în contabilitate a unor facturi care respectă condițiile de formă prev. de art. 155 alin. 5 Cod fiscal, atâta timp cât nu se poate determina proveniența bunurilor de la contribuabilii înscrși în cuprinsul acestora.

Sunt invocate prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, pct. 4 din Anexa 4 la Ordinul ANAF nr. 3596/2011, pentru a se susține că determinarea situației fiscale a contribuabililor poate fi realizată de către organele fiscale pe baza concordanței între declarațiile cod 394 întocmite de furnizori și achizitori, în speță aceasta nefiind verificată, raportat la declarațiile depuse în cursul anului 2012 de SC SRL și SC I

SRL.

În condițiile în care cei doi furnizori înscrși în facturile prezentate de reclamantă nu au declarat acele operațiuni, nu au colectat TVA, fiind necesar a se da prevalență fondului economic al tranzacțiilor sau operațiunilor raportate în fața condițiilor de formă, recurențele susțin că în mod legal s-a refuzat dreptul de deducere a TVA aferentă operațiunilor evidențiate în contabilitate în raport cu cei doi furnizori.

În această privință este invocată jurisprudența CJUE din cauza C-255/02 Halifax, jurisprudența ÎCCJ, subliniindu-se că, în vederea exercitării dreptului de deducere este necesar nu doar să fie prezentată factura aferentă operațiunii, ci și să se demonstreze realitatea acesteia, respectiv, achiziționarea efectivă a bunurilor și utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile.

Se face trimitere în mod particular la considerentele hotărârii preliminare adoptate de CJUE la 19.10.2017 în cauza C-101/16 SC Paper Consult SRL, subliniindu-se că în considerentele acesteia s-a reținut legitimitatea procedurilor reglementate în dreptul național, subsumate obiectivului impus chiar de dreptul Uniunii, de a asigura colectarea corectă a TVA și de a evita fraudă, că, contrar împrejurărilor de fapt din acea speță, în cauză reclamanta nu s-a prevalat de argumente privind achitarea de către furnizori a TVA pretins încasată în cadrul raporturilor contractuale angajate cu aceasta, nu a dovedit depunerea unor minime diligențe pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond și de formă prevăzute de lege pentru deducerea TVA, ori pentru a se asigura în alt mod că nu este implicată într-o fraudă comisă de partenerii contractuali, apărând astfel legal refuzul organelor fiscale de a deduce TVA aferent acelor operațiuni.

Astfel, se învederează că, potrivit jurisprudenței CJUE, dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat în măsura în care, pe baza unor elemente obiective, se poate reține că persoana

impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizorul său, însă instanța de fond nu a procedat la analiza unor astfel de elemente, ci a valorificat fără a cenzura concluziile expertizei judiciare, deși acestea sunt contrare prevederilor art. 134, 145 și 146 Cod fiscal, în discordanță cu jurisprudența ÎCCJ referitoare la valoarea probatorie a unor documente contabile de natura celor exhibate de reclamantă, sens în care este invocată decizia Înaltei Curți nr. 5679/2013.

Prin întâmpinarea depusă la dosar, reclamanta intimată a solicitat respingerea ca nefondat a recursului, susținând că soluția primei instanțe este legală și temeinică, fiind corect motivată în fapt și în drept, subliniind că pârătele recurente nu au contestat achiziționarea de bunuri de natura celor menționate în facturile emise de SC SRL și SC SRL.

SRL, refuzând deducerea TVA exclusiv raportat la comportamentul fiscal inadecvat al acestor furnizori, ulterior datei tranzacțiilor contractate cu societatea reclamantă, declararea lor ca inactive și neîndeplinirea obligațiilor declarative în materia TVA, precum și imposibilitatea confirmării menționatei operațiuni de către acei furnizori, în urma demersurilor inițiate de inspectorii fiscali.

Se arată că trasabilitatea bunurilor achiziționate de la cei doi furnizori poate fi stabilită în cauză, ca urmare a caracteristicilor stabilite la inițierea comenzilor, că reclamanta a prezentat adrese de confirmare din partea societății exportatoare din Turcia, care atestă că în cursul anului 2012 aceasta a fabricat pentru divizia sa de export astfel de bunuri, personalizate cu sigla „Focus SAT”, care, potrivit cunoștințelor acesteia, urmau a fi livrate din depozitul SRL.

București beneficiarului final SRL, care la rândul său a comunicat că în decursul anului 2012 a plasat către reclamantă comenzi pentru astfel de bunuri, precum și că nu a achiziționat bunuri similare de la nici un alt furnizor în acea perioadă, că aceste informații sunt în deplină concordanță cu conținutul înscrisurilor puse la dispoziția inspectorilor fiscali, neputând fi, deci, contestată achiziționarea bunurilor de la cei doi furnizori.

Sunt combătute susținerile recurentelor potrivit cărora exercitarea dreptului de deducere a TVA ar fi condiționată de îndeplinirea formalităților declarative de către furnizori ori de dovada colectării și achitării de către aceștia a TVA aferentă livrărilor, fiind necesară realizarea distincției între condițiile necesar a fi îndeplinite în vederea exercitării dreptului de deducere și momentul la care se naște și poate fi exercitat acest drept.

Este invocată jurisprudența CJUE potrivit căreia exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată, din punct de vedere formal, de deținere a unei facturi, iar din punct de vedere substanțial, de efectuarea achiziției de către o persoană impozabilă, de la o altă persoană impozabilă și utilizarea bunurilor în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, susținându-se că reclamanta a probat îndeplinirea acestor condiții în cauză, dreptul de deducere putând fi infirmat doar dacă se demonstrează în baza unor elemente obiective că cel care se prevalează de acest drept a știut sau ar fi trebuit să știe că participă la o fraudă în materia TVA, în timp ce AJFP Hunedoara afirmă în mod expres că în cazul de față nu există nici o suspiciune de fraudă.

Cât privește momentul la care o persoană impozabilă este îndreptățită să își exercite dreptul de deducere, este evocată din nou jurisprudența CJUE, arătându-se că acesta coincide în speță cu data livrării bunurilor de către furnizorii SC SRL și SC SRL.

SRL, nefiind condiționat de îndeplinirea obligațiilor declarative ori de plata TVA aferentă de către aceștia.

Este invocată totodată interpretarea dată principiilor care guvernează regimul comun al TVA prin hotărârea preliminară adoptată la 04.06.2020 de CJUE în cauza C-430/19, SC C.F. SRL, concluzionându-se că existența unor simple bănuieli în privința realității achizițiilor în privința cărora se solicită deducerea TVA nu obligă contribuabilul să prezinte și alte dovezi în afara facturii, revenind administrației fiscale sarcina de a proba realitatea operațiunilor, neputându-se impune persoanelor impozabile să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în

măsură să le livreze ori dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA, pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau să dispună de documente în această privință.

Reclamanta conchide că în cauza de față pârâtele nu au infirmat realitatea achizițiilor efectuate de la SC SRL și SC SRL, calitatea de furnizori a acestora fiind contestată în baza unor simple banuiri, legate de returnarea corespondenței poștale, omisiunea de declarare a livrărilor și comportamentul fiscal inadecvat în perioada ulterioară desfășurării operațiunilor cu SC SRL, împrejurări ce nu pot fi echivalate în opinia sa unor elemente obiective ce probează o eventuală participare a titularului dreptului de deducere la o fraudă în materia TVA.

Analizând hotărârea recurată prin prisma motivelor invocate, în conformitate cu prevederile art. 483 și următoarele Cod pr. civilă, Curtea reține următoarele:

Recursul declarat este fondat.

Se verifică în speță alegațiile recurentelor potrivit cărora în mod eronat instanța de fond a admis acțiunea considerând că prin expertiza judiciară administrată s-ar fi dovedit îndeplinirea de către reclamantă a condițiilor pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA. În fapt, după cum rezultă din prevederile art. 330 alin. 1 C.pr.civ., expertiza poate fi administrată și valorificată în cursul unui proces exclusiv pentru lămurirea unor împrejurări de fapt, constituind apanajul exclusiv al instanței stabilirea existenței ori a inexistenței unor drepturi în litigiu, prin identificarea unor temeuri de drept și interpretarea unor dispoziții normative, aceste din urmă operațiuni fiind specifice actului de jurisdicție și rezervate, deci, judecătorului în mod exclusiv.

Pentru acest motiv se constată a fi fondate susținerile recurentelor potrivit cu care expertiza judiciară în specialitatea contabilitate-fiscalitate nu putea fi valorificată în exclusivitate pentru soluționarea cauzei, astfel cum s-a procedat, aceasta putând fi utilizată în mod legal doar pentru stabilirea unor împrejurări de fapt pornind de la care să fie analizată printr-un raționament distinct expus de judecător temeinicia pretențiilor ori apărărilor părților din proces.

Or, analizând obiectivele încuviințate de către tribunal, la care expertul a răspuns în raportul atașat la filele 93-109 din vol. II al dosarului Tribunalului Timiș, se poate observa că primele două implică stabilirea unor împrejurări de fapt ce intrau în atribuțiile expertului (dacă reclamanta deținea facturi aferente operațiunilor derulate în anul 2012 cu furnizorii și dacă acestea au fost utilizate pentru înregistrarea în contabilitate, respectiv, pentru a se consemna intrarea în gestiune a bunurilor astfel furnizate), însă următoarele privesc condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, momentul exigibilității TVA achitat în amonte și chiar îndeplinirea de către reclamantă a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA, care, în mod evident, exced competențelor acestuia, stabilite limitativ prin art. 330 alin. 1 C.pr.civ..

Din acest motiv trebuie validate afirmațiile recurentelor potrivit cărora expertiza astfel administrată nu putea fi valorificată în cauză decât limitat la obiectivele legal stabilite, anume, cele două mai sus arătate care privesc împrejurări de fapt, respectiv, pentru a se reține că societatea reclamantă deținea facturi aferente operațiunilor derulate cu furnizorii SC Cervantes Impex SRL și SC Euro MBS Intercomert SRL, iar acestea au fost în mod corect utilizate pentru a se consemna intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate astfel.

În nici un caz, însă, nu s-ar putea stabili în speță dacă reclamantei i-a fost în mod legal sau nu refuzat dreptul de deducere a TVA pe baza considerentelor și concluziilor expertizei, un atare rezultat putând fi stabilit exclusiv prin analizarea de către instanță a susținerilor părților, a probatoriului administrat în ansamblul său și prin interpretarea/aplicarea temeiurilor de drept relevante.

Procedând la o atare analiză, este de reținut că, în concordanță cu dispozițiile art. 145 – 146 Cod fiscal în vigoare la data derulării operațiunilor supuse inspecției fiscale, precum și cu jurisprudența CJUE reținută în considerentele sentinței atacate, exercitarea dreptului de deducere a TVA este supusă unor condiții de formă, dar și de fond, acestea din urmă fiind în mod just

considerate nedovedite în cauză de către reclamantă, la emiterea actelor administrative fiscale care fac obiect al acțiunii în anulare.

Astfel, se constată a fi întemeiate afirmațiile pârâtelor recurente potrivit cărora simpla deținere a unei facturi nu este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, prezentarea acesteia autorităților fiscale dovedind doar îndeplinirea condițiilor de formă pentru deducere, fiind necesar însă a se verifica și dacă acest drept poate fi exercitat din punct de vedere substanțial, precum și dacă nu poate fi refuzat de autoritatea fiscală din alt motiv, reținut în actele emise de aceasta, cum este cazul atunci când se stabilește că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

În această privință s-a făcut corectă trimitere de către ambele părți litigante, precum și de către prima instanță la jurisprudența constantă a CJUE, care asigură interpretarea dispozițiilor mai sus menționate din dreptul intern în conformitate cu normele dreptului UE, a căror transpunere s-a făcut în cadrul titlului din Codul fiscal rezervat TVA (în forma în vigoare la data derulării operațiunilor în litigiu). Exemplificativ, facem trimitere sub acest aspect la considerentele expuse în hotărârile preliminare adoptate de CJUE în cauzele C-101/16 Paper Consult, par. 38-41, C-324/11, Tóth, par. 26, precum și în cauza C-277/14, PPUH Stehcomp, par. 28)

În verificarea condițiilor de fond și formă necesar a fi dovedite de către reclamantă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie considerate fondate susținerile pârâtelor potrivit cărora expertiza judiciară administrată în cauză și ale cărei concluzii au fost validate de către prima instanță nu ar putea fi valorificată pentru a se stabili dreptul reclamantei la deducerea TVA aferent operațiunilor înregistrate în contabilitate în raport cu furnizorii SC SRL și SC SRL, ci exclusiv pentru a se confirma îndeplinirea de către societatea reclamantă a condiției de formă necesară pentru exercitarea acestui drept, în mod distinct fiind necesar a se analiza însă dacă acest contribuabil îndeplinește și condițiile de fond în vederea deducerii TVA, revenind instanței obligația de a analiza în acest scop argumentele expuse de părțile litigante și probatoriul administrat în cauză.

Contrar alegațiilor reclamantei, Curtea constată că în privința acesteia nu pot fi considerate îndeplinite aceste din urmă condiții, neputându-se aprecia că autoritatea fiscală a refuzat fără teme, în mod nelegal, deducerea TVA achitat în amonte.

Este adevărat că, în ciuda exprimării deficitare a constatărilor expuse în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere, se poate reține în speță că inspectorii fiscali nu au contestat realitatea operațiunilor de achiziții de bunuri derulate de societatea reclamantă cu furnizorii SC SRL și SC SRL în cursul anului 2012, ori livrarea acestora în aval către beneficiarul SC F SRL, dovada în acest sens constituind-o faptul că acestea au fost acceptate ca atare pentru stabilirea bazei impozabile în vederea stabilirii profitului impozabil din aceeași perioadă fiscală, precum și cele consemnate expres în decizia de soluționare a contestației administrative, la paragraful al doilea de la pagina 18 (fila 35 verso din dosarul Tribunalului Timiș, vol. I). Așadar, trebuie considerat că autoritatea fiscală a valorificat dovezile furnizate de societatea verificată, referitoare la proveniența și trasabilitatea bunurilor achiziționate, la caracterul real al tranzacțiilor, reținând în mod corect că reclamanta îndeplinea sub acest aspect condițiile substanțiale, de fond pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA.

Totodată, Curtea reține cele consemnate în paragraful următor al aceleiași decizii de soluționare a contestației administrative, potrivit cărora nu ar exista „o suspiciune de fraudă în cazul societății SRL”, însă observă că, după cum rezultă din considerentele ce succed acestei afirmații în aceeași frază, autoritatea fiscală a învederat în acest mod doar faptul că reclamanta nu a comis ea însăși o fraudă în legătură cu taxa a cărei deducere o pretinde, fără a exclude însă săvârșirea acesteia de către furnizorii din amonte și precizând expres că starea de fapt constatată privește „îndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA în legătură cu operațiuni pentru care furnizorii au avut un comportament fiscal neadecvat”, indicând

astfel că dreptul de deducere a fost refuzat ca urmare și în legătură cu fraudă comisă de acei furnizori.

Or, după cum rezultă din jurisprudența CJUE evocată de părțile litigante și reținută și în cuprinsul hotărârii recurate, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, excepție făcând situația în care, pe baza unor elemente obiective, se poate stabili că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte (Hotărârea preliminară din cauza C-189/18, Glencore Agriculture Hungary, par. 35).

Astfel, CJUE a precizat în hotărârile sale că „lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112. În această privință, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv” (a se vedea Hotărârea preliminară din cauza C-285/11 Bonik, par. 35-37 și jurisprudența citată).

Curtea a precizat totodată că „această regulă se aplică atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de chiar persoana impozabilă”, dar „se aplică și când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul. Așadar, în scopul Directivei 2006/112, aceasta trebuie să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Bonik, citată anterior, par. 38 și 39, precum și Hotărârea din cauza C-18/13, Maks Pen EOOD, par. 26-27).

Aplicând speței aceste interpretări, se reține că dreptul reclamantei la deducerea TVA achitat furnizorilor SC SRL și SC SRL putea fi refuzat nu doar în măsura în care s-ar fi considerat că a săvârșit ea însăși o fraudă, ci și urmare a unei fraude comise de acei cocontractanți, în măsura în care, desigur, s-ar putea reține, pe baza unor elemente obiective, culpa acesteia, deoarece știa sau ar fi trebuit să știe că aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă săvârșită de furnizori.

Discordant susținerilor reclamantei, Curtea constată că în speță inspectorii fiscali au identificat și evidențiat în decizia contestată elemente obiective care permit a se aprecia că reclamanta știa sau cel puțin ar fi trebuit să știe că operațiunile derulate cu furnizorii SC SRL și SC SRL erau implicate într-o fraudă săvârșită de aceștia.

Motivarea actului administrativ de impunere fiscală vizează nu doar comportamentul fiscal al furnizorilor SC SRL și SC SRL în perioada ulterioară livrărilor, astăzi cum pretinde reclamanta, ci, primordial, cele declarate de reprezentantul acesteia inspectorilor fiscali, relativ la relațiile comerciale cu menționatele societăți, pe baza cărora pot fi decelate elemente obiective care conduc la concluzia că reclamanta știa sau, cel puțin trebuia să știe că achizițiile astfel realizate sunt implicate într-o fraudă săvârșită de cocontractanți, însă nu a întreprins demersuri minime pentru a se asigura că nu își aduce concursul la acea fraudă și a-și asigura în acest mod recunoașterea dreptului de deducere a TVA.

Instanța reține la acest punct că este de necontestat în speță săvârșirea de către furnizorii amintiți a unei fraude, în înțelesul dat acestei noțiuni de jurisprudența CJUE. Este vorba de așa-numita „fraudă la achiziție”, care presupune importul unor bunuri și revânzarea acestora pe piața internă a importatorului, fie direct, fie printr-un intermediar (reclamanta în speță), precum și omisiunea achitării de către importator a TVA aferentă livrărilor astfel efectuate pe piața națională (a se vedea hotărârea preliminară din cauza C-384/04, Commissioners of Customs &

Excise, Attorney General contra Federation of Technological Industries ș.a., par. 11 și cea din cauza C-159/17, Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius, par. 40-41).

Sub acest aspect, este reținut că furnizorii SC (SRL și SC)

SRL au întocmit declarațiile privind obligațiile fiscale și au depus deconturi de TVA în cursul anului 2012, fără a face însă nici o referire la operațiunile de livrare către societatea reclamantă și fără a vira la bugetul general consolidat taxa aferentă unor astfel de livrări, iar ulterior, în anul 2013, acei furnizori au fost declarați inactivi, iar solicitările de relații adresate acestora au rămas fără răspuns, corespondența înaintată la sediul social fiind returnată cu mențiunea că destinatarii sunt lipsă la domiciliul avizat.

Comiterea acestei fraude de către furnizorii reclamantei SC (SRL și SC)

SRL este stabilită în actele administrative fiscale atacate în speță, în cuprinsul cărora s-a consemnat că acele societăți nu au declarat operațiunile derulate cu reclamanta și nu au virat la bugetul general consolidat TVA aferentă acestora (a se vedea pag. 4-5 ale deciziei de impunere – filele 90-91 din dosarul Tribunalului Timiș, vol. I), operând ca intermediari între producătorul din Turcia al bunurilor importate și reclamantă.

Fiind stabilită astfel existența unei fraude comise de furnizori în legătură cu TVA aferentă operațiunilor economice dintre acești cocontractanți, se impune a se analiza dacă în actele administrative atacate au fost relevate elemente obiective, pe baza cărora s-ar putea stabili că reclamanta știa ori ar fi trebuit, cel puțin să știe, că acele operațiuni erau implicate într-o fraudă, existând astfel temei pentru a i se nega dreptul de deducere a taxei. Într-adevăr, astfel cum a reținut CJUE în hotărârile sale preliminare, „este sarcina administrației fiscale naționale competente să stabilească, având în vedere elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței (a se vedea în acest sens Hotărârea preliminară din cauza C-277/14, PPUH Stehcemp, par. 50 și cea din cauza C-430/19, SC C.F. SRL, par. 44).

Realizând o atare verificare, instanța reține că, în mod evident, elementele obiective la care se face referire, de natură să releve o împrejurare de ordin subiectiv, anume, o atitudine culpabilă a contribuabilei, ce ar putea justifica refuzul dreptului său de deducere a taxei, trebuie să existe la momentul angajării și/sau derulării operațiunilor economice analizate de către inspectorii fiscali, iar nicidecum ulterior, astfel cum întemeiat învederează reclamanta.

Așadar, raportându-se la împrejurările de fapt expuse în motivarea actelor administrative fiscale atacate, cu privire la raporturile dintre reclamantă și furnizorii săi, la operațiunile pentru care aceasta a contestat refuzul de deducere a TVA în speța de față, reține că pârătele au redat în actele emise declarația făcută de reprezentantul societății achizitoare în cursul inspecției fiscale, potrivit căreia inițial societatea a înțeles să importe bunurile în discuție de la producătorul din Turcia prin intermediul unui distribuitor exclusiv pe piața românească, SC Bos Trading Impex SRL, fiind încheiat contractul de furnizare de produse nr. 000143/1.07.2010, bunurile fiind revândute către beneficiarul final – România SRL, în baza contractului cu nr. 2/01.07.2010, însă în cursul anului 2012 reprezentantul distribuitorului SC SRL ar fi comunicat că produsele comandate vor fi livrate prin intermediul altor trei societăți, între care SC (SRL și SC) SRL, relația cu acestea fiind însă asigurată prin intermediul acelorași persoane ce reprezentau și distribuitorul inițial (pag. 6 a deciziei de impunere - fila 92 din dosarul Tribunalului Timiș, vol. I).

Se mai observă că, deși din contractele încheiate cu furnizorii SC (SRL și SC) SRL și SC SRL rezultă că aceștia erau reprezentați de alte persoane, de naționalitate română, (filele 177 și 193 din dosarul Tribunalului Timiș, vol. I), reclamanta a declarat că nu îi cunoaște pe aceștia (pag. 7 a deciziei de impunere - fila 93 din dosarul Tribunalului Timiș, vol. I), legătura cu aceste societăți fiind asigurată de aceleași persoane de origine turcă ce reprezentaseră anterior

intermediarul – pretins inițial a fi distribuitor exclusiv pe piața românească - SC SRL.

Correspondența purtată cu acești din urmă reprezentanți, invocată de administratorul SC SRL în cuprinsul aceleiași declarații, redată în actul de impunere, depusă la filele 166-172 din vol. I și, respectiv, 120-125 din vol. III al dosarului primei instanțe, relevă faptul că, până la finalul anului 2012, când s-au derulat operațiunile economice în discuție, respectiv, livrările pretins efectuate de SC SRL și SC SRL, administratorul societății reclamante a relaționat doar cu cetățenii de origine turcă reprezentanți ai SC SRL, care utilizau chiar logo-ul acestui din urmă operator, deși în atașamente era cuprins contractul de furnizare pretins încheiat la 19.11.2012 cu SC SRL (a se vedea filele 120 și 202-203 din vol. III al dosarului Tribunalului Timiș).

Or, toate aceste neconcordanțe, recunoscute de reprezentantul contribuabilei supuse verificării și reținute de către inspectorii fiscali, erau de natură să dea naștere, în mod rezonabil și raportat la diligența minimă a unui profesionist, unor suspiciuni cu privire la identitatea realilor furnizori, la motivele pentru care producătorul turc ori exportatorul cu care acesta conlucra și care au înțeles să deruleze raportul inițial stabilite prin intermediul unui distribuitor exclusiv, unic pe piața românească, au apelat la serviciile unor alți intermediari, identitatea acestora fiind diferită la fiecare tranșă de produse livrate, însă erau mereu reprezentate de către persoanele de legătură din cadrul distribuitorului inițial indicat.

De altfel, curtea constată că ridică semne de întrebare în speță și faptul că, interpelat fiind de reclamantă, în cursul inspecției fiscale, cu privire la identitatea societăților din România cărora le-au fost furnizate în anul 2012 bunurile (cu logo personalizat) care au fost achiziționate de SC SRL (filele 4-5 din vol. II al dosarului Tribunalului Timiș), exportatorul turc a făcut referire la SC SRL, dar nu și la SC SRL, astfel încât pretinsa calitate a acestuia de distribuitor pe piața românească a acelor bunuri nu a fost confirmată.

Revenind, însă, la cele declarate de către administratorul societății reclamante, Curtea reține că, fiind coroborate cu înscrisurile atașate cererii de chemare în judecată, se analizează ca elemente de ordin obiectiv, care dovedesc că SC SRL știa ori, cel puțin, trebuia să știe că operațiunile derulate în anul 2012 în raport cu furnizorii SC SRL și SC SRL sunt implicate într-o posibilă fraudă, date fiind neconcordanțele mai sus expuse.

Or, nici în cursul procedurii care a precedat sesizarea instanței, nici pe durata procesului, nici chiar în răspunsul formulat la interpelarea expresă a instanței, adresată reprezentantei sale în ședința publică din 10.09.2020, reclamanta nu a relevat depunerea unor diligențe minime pentru a se asigura că operațiunile derulate cu acei furnizori nu sunt implicate într-o fraudă; astfel, nu s-au prezentat dovezi din care să rezulte că aceasta a solicitat, pe durata raporturilor comerciale cu furnizorii în discuție, lămuriri cu privire la calitatea acestora de distribuitori ai acelor bunuri pe piața românească (dată fiind chiar declarația făcută de reprezentantul său în cursul inspecției fiscale, potrivit căreia astfel de bunuri sunt produse de un număr foarte redus de operatori economici la nivel național și chiar european) ori cu privire la motivele pentru care exportatorul turc apelează în mod repetat la alți distribuitori, dar relaționează cu achizitorul prin intermediul acelorași reprezentanți persoane fizice.

S-a precizat, astfel, în hotărârea preliminară din cauza C 430/19, SC C.F. SRL (par. 47), că „o astfel de persoană impozabilă poate fi obligată, în cazul în care dispune de indicii care permit să se bănuiască existența unor nereguli sau fraude, să se informeze cu privire la operatorul de la care intenționează să achiziționeze bunuri sau servicii pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia”, însă „administrația fiscală națională competentă nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata

TVA ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 52). În speță, însă, reclamanta nu a prezentat dovezi din care să rezulte că ar fi solicitat cel puțin informații cu privire la noii furnizori sau explicații asupra motivului pentru care nu era posibilă derularea în continuare a raporturilor comerciale cu furnizorul inițial, SC SRL.

Instanța constată astfel că împrejurările relatate de reprezentantul societății reclamante relevă în sine existența unor indicii de fraudă, nefiind justificat motivul pentru care același producător furniza inițial produsele printr-un singur distribuitor, SC SRL, pentru ca ulterior, în cursul derulării raporturilor dintre reclamantă și acesta, produsele să fie vândute prin intermediul a trei distribuitori diferiți, care erau însă reprezentați de aceleași persoane fizice ca și distribuitorul inițial. Aceste indicii puteau și trebuiau să fie observate de către reclamantă, în calitate sa de operator economic care acționează pe o piață specializată, cu un număr relativ restrâns de participanți, dar și în considerarea relațiilor stabilite inițial pentru achiziționarea bunurilor importate de la producătorul turc.

Așadar, nu pot fi acceptate afirmațiile reclamantei din calea de atac potrivit căreia autoritatea fiscală nu ar fi relevat elemente obiective pe baza cărora să se poată stabili în speță că aceasta știa ori, cel puțin, trebuia să știe că operațiunile derulate cu furnizorii SC SRL și SC SRL erau implicate într-o fraudă.

Jurisprudența CJUE invocată de reclamantă și reținută de către instanța de fond nu exclude posibilitatea autorității fiscale de a refuza deducerea TVA în ipoteza în care sunt identificate astfel de elemente obiective, lăsând la aprecierea instanțelor naționale identificarea lor pe baza elementelor de fapt ale fiecărei cauze, reținând că, în urmărirea unui obiectiv legitim cum este cel de combatere a fraudei în materia colectării TVA, „statele membre pot impune alte obligații decât cele prevăzute în această directivă pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea. Cu toate acestea, măsurile adoptate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului” (hotărârea preliminară din cauza C-101/16, Paper Consult, par. 49 – 50).

În schimb, s-a apreciat că nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 65 și 68, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 54).

În concordanță cu această interpretare, instanța apreciază că, pe de o parte, s-au identificat în cazul reclamantei elemente de ordin obiectiv care conduc la concluzia că știa ori trebuia să cunoască împrejurarea că operațiunile derulate cu furnizorii în discuție sunt implicate într-o fraudă fiscală, iar, pe de altă parte, aceasta nu a combătut aceste constatări ale organelor fiscale, deși în fața instanței sarcina probei îi revine, în conformitate cu disp. art. 249 C.pr.civ.

Jurisprudența CJUE invocată de reclamantă nu poate conduce la o altă concluzie. Chiar dacă aceasta reține în mod constant că revine autorității fiscale obligația de a proba, pe baza unor elemente obiective, că un contribuabil căruia îi refuză dreptul de deducere a TVA știa ori ar fi trebuit să știe că este implicat într-o fraudă comisă de un furnizor al său, neputând atribui asupra persoanei impozabile obligația de a întreprinde verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt în atribuția acestei administrații (a se vedea în acest sens Hotărârea preliminară din cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Mahagében și Dávid, par. 65, Hotărârea din cauza C-642/11, Stroytrans, par. 50, precum și hotărârea din cauza C-101/16, Paper Consult, par. 51), odată ce autoritatea fiscală a demonstrat, precum în cauza de față, existența unor atari elemente obiective, revine

contribuabilului îndatorirea de a înlătura prezumția că știa ori trebuia să știe despre implicarea operațiunii desfășurate într-o fraudă fiscală, prin orice mijloace de probă.

Or, în speță reclamanta a negat existența elementelor de natură obiectivă la care facem referire, însă dovezile prezentate în susținerea poziției sale nu au susținut poziția sa, relevând, cel mult, realitatea operațiunilor economice și faptul că aceasta nu a săvârșit ea însăși fraudă, fără a exclude însă comiterea acesteia de către furnizori și lipsa unor minime diligențe care să excludă implicarea în aceasta a acelor tranzacții, în ciuda neregulilor evidente în raporturile cu cocontractanții.

Mai reține instanța și că reclamanta nu se află în împrejurări de fapt similare celor din litigiul în cadrul căruia instanța națională a solicitat hotărârea preliminară din cauza C-101/16, Paper Consult, de vreme ce în acea speță furnizorul achitase TVA colectat de la contribuabila reclamantă, apreciindu-se astfel că refuzul de recunoaștere a dreptului de deducere a TVA, care avea caracter definitiv, chiar în circumstanțele în care operatorul furnizor, declarat inactiv fiscal, ar fi depus diligențe pentru a fi reactivat, ar depăși ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de combatere a evaziunii fiscale, punând astfel în discuție în mod sistematic acel drept și, implicit, neutralitatea TVA. În contrast cu cele reținute în acea speță, reclamanta SC

SRL nu se prevalează de un atare comportament fiscal al furnizorilor săi, care nu au achitat TVA aferent operațiunilor de livrare a bunurilor și nu pune în contrapondere tratamentul fiscal ce i se aplică, potrivit reglementării naționale, discordant furnizorilor, nefiind, de altfel, furnizate instanței informații cu privire la eventuala reactivare a acestora până în prezent).

Nici circumstanțele din cauza C-430/19, evocată de reclamanta intimată în calea de atac nu sunt similare celei de față, CJUE reținând în hotărârea sa din data de 4 iunie 2020, existența unor simple bănuieli, nesustinite cu dovezi, ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, în timp ce, potrivit considerentelor precedente, în litigiul pendinte se pot considera dovedite susținerile organelor fiscale referitoare la existența unor elemente obiective care atestă că societatea SC Teletos SRL știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunile prezumate reale, derulate cu furnizorii SC SRL și SC SRL, erau implicate într-o fraudă fiscală, existând, așadar, temei pentru a se retuza deducerea TVA, în concordanță cu interpretarea înfățișată de CJUE în cauza C-285/11, Bonik EOOD.

Se concluzionează astfel, în discordanță cu cele reținute de instanța de fond, că refuzul pârâtelor de a recunoaște reclamantei dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor contractate cu SC SRL și SC SRL este justificat, actele administrative fiscale contestate sub acest aspect fiind legale, soluția de desființare parțială a acestora fiind adoptată cu greșita aplicare a normelor de drept material, mai sus analizate, din dreptul național și dreptul unional, astfel cum a fost explicat în hotărârile preliminare ale CJUE.

Va fi admis, așadar, recursul declarat, în baza art. 488 alin. 1 pct. 8 și art. 496 C.pr.civ., iar în aplicarea art. 453 C.pr.civ., se va lua act de faptul că reclamanta se află în culpă procesuală, astfel încât va fi respinsă cererea acesteia de acordare a cheltuielilor de judecată în primă instanță și recurs.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII,
DECIDE:**

Admite recursul declarat de pârâta recurentă Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu sediul în Mun. Hunedoara, în nume propriu și pentru Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Hunedoara, cu sediul în Timișoara, str. Gh. Lazăr, nr.9 B, județul Timiș, împotriva sentinței civile nr. 177/16.03.2020, pronunțată de Tribunalul Timiș în dosar nr. 177/2018, în contradictoriu cu reclamanta intimată S.C. Teletos SRL, cu sediul social în mun. Timiș.

și domiciliul fiscal în mun.
de înregistrare fiscală

jud. Timiș, cod

cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedură în
lud. Timiș.

Casează în tot senința recurată, în sensul că:

Respinge acțiunea promovată de reclamanta S.C. S.R.L., împotriva pârâtelor
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara.

Fără cheltuieli de judecată în primă instanță și recurs.

Definitivă.

Pronunțată azi, 24.09.2020, prin punerea soluției la dispoziția părților de către grefa instanței.

Președinte

Judecător

Judecător

Grefier

