

R O M Â N I A
CURTEA DE APEL TÂRGU MUREȘ
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Cod ECLI ECLI:RO:CATGM:2020:005.xxxxxx
Dosar nr. XXXXXXXXXXXXX/2018
Nr. de înregistrare ca operator de date cu caracter personal - 3132

DECIZIA Nr. 139/R

Ședința publică din 4 martie 2020
Completul constituit din:
PREȘEDINTE Dr. M_____ B_____ -I_____
Judecător C_____ M_____
Judecător R_____ M_____ S_____
Grefier G_____ O_____

Pe rol se află judecarea recursului formulat de SC .X. SRL, cu sediul în .X., cart. .X., jud. .X., înregistrată la ORC sub nr. J..., având CUI ..., împotriva Sentinței nr. 1291/25 septembrie 2019 pronunțate de Tribunalul .X. în dosarul nr. .x./2018.

La apelul nominal făcut în ședința publică se prezintă, pentru recurenta-reclamantă SC .X. SRL, administrator .XY., asistat de av. .X. (cu împuternicire avocațială la dosar – f. 18), lipsă fiind intimata-pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov –Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

În baza dispozițiilor art. 110 alin. 8 din Regulamentul de ordine interioară al instanțelor judecătorești aprobat prin Hotărârea nr. 1375/2015, pentru lipsa justificată din instanță a doamnei judecător .X., s-a încheiat procesul verbal din 27 februarie 2020, procedându-se la înlocuirea acesteia cu domnul judecător .X.

S-a făcut referatul cauzei de către grefier, după care se constată că recurenta-reclamantă a depus la dosar, la data de 20.02.2020, răspuns la întâmpinare (f. 47-51).

Instanța pune în discuție competența Curții de Apel Târgu-Mureș în soluționarea recursului.

Reprezentantul recurente-reclamante consideră că este competentă Curtea de Apel Târgu-Mureș să soluționeze prezentul recurs.

Instanța, verificându-și din oficiu competența, în temeiul disp. art. 131 alin.1 Cod proc. civ., constată că este competentă general, material, teritorial în soluționarea recursului dedus judecății raportat la art. 10 alin.2 din Legea nr. 554/2004. De asemenea, Curtea observă că recursul a fost exercitat în termenul prevăzut de art. 20 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 și este legal timbrat, potrivit înscrisului existent la fila 34 dosar, cu taxa de timbru în cuantum de 100 lei .

Instanța pune în discuție estimarea duratei cercetării procesului.

Reprezentantul recurente-reclamante consideră că nu se impune estimarea cercetării duratei procesului.

Instanța, având în vedere dispozițiile art. 238 Cod proc. civ., apreciază că nu se impune estimarea duratei cercetării procesului.

Reprezentantul recurente-reclamante depune la dosar copia chitanței nr. 110/8.11.2019 și a facturii fiscale nr. 220/8.11.2019, reprezentând dovada achitării onorariului avocațial și arată că nu mai are alte cereri de formulat.

Nemaifiind formulate alte cereri, instanța declară închisă faza cercetării judecătorești și acordă cuvântul asupra recursului.

Reprezentantul recurente-reclamante solicită admiterea recursului raportat la disp. art. 488 alin. 1 pct. 8 Cod proc. civ., privind încălcarea unor dispoziții legale de drept material. Este vorba despre dispozițiile art. 167 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată, despre prioritatea acestor dispoziții față de dispozițiile din Codul fiscal, conform art. 148 din Constituția României și art. 21 din Codul fiscal.

Consideră că hotărârea atacată este nelegală și netemeinică deoarece instanța a adăugat la lege spunând că nu sunt elementele necesare care au fost luate în vedere în ce privește deducerea taxei pe valoare adăugată. Legea nu vorbește despre documente necesare, ci despre documente justificative care sunt enumerate de Codul fiscal. Documentele necesare pot fi infinite pentru că niciodată nu se pot satisface exigențele organului de control în cazul în care s-ar vorbi despre documente necesare. Tocmai de aceea, legiuitorul a prevăzut care sunt documentele justificative pentru care se admite deducerea TVA. Recurenta-reclamantă a prezentat acele documente justificative cu ocazia controlului, care nu au fost suficient analizate de către inspecția fiscală, motiv pentru care a întocmit Decizia de impunere. Ulterior, a depus plângere penală la organele de urmărire penală și a suspendat soluționarea administrativă a acestei contestații dar, Curtea de Apel Târgu-Mureș, în dosarul nr. .x./2017 a dispus admiterea recursului.

În continuare, reprezentantul recurente-reclamante arată că, după pronunțarea acestei decizii a mai avut loc un control în urma căruia au fost solicitate bonurile de consum. Au fost prezentate toate bonurile de consum în afara actelor justificative care sunt prevăzute de Codul fiscal. Reprezentanții intimății au spus că nu va mai fi admisă contestația.

În legătură cu hotărârea instanței de fond, reprezentantul recurente-reclamante arată că toate actele au fost analizate prin prisma art. 21 din Codul fiscal, iar în privința necesității pieselor de schimb (ulei, anvelope) a fost solicitată efectuarea a două expertize prin care s-a relevat faptul că erau necesare acele bunuri pentru continuarea activității, respectiv transport internațional. Mai mult, dacă societatea vroia să deducă mai mult TVA decât a dedus, avea această posibilitate, de la alte firme, prin facturi așa-zise fictive. Acele piese au fost cumpărate de la două societăți care nu erau în faliment sau inactive.

A depus la dosar practica Curții Europene prin care se spune că nicio firmă nu se poate substitui organului de inspecție fiscală și să analizeze riscul fiscal la celelalte două societăți, furnizori în speță, deoarece pentru acestea ar trebui să fie alte organe, respectiv inspecția fiscală. Nici în momentul de față analiza de risc fiscal nu este pusă la punct. Nu poate o societate să fie victima acestui sistem unde analiza de risc fiscal trebuie să fie asupra acelor societăți care nu-și plătesc taxele, nu asupra acelor societăți care își plătesc taxele în mod regulat.

Instanța reține cauza în pronunțare, soluția Curții de Apel Târgu-Mureș urmând a fi pusă la dispoziția părților prin intermediul grefei instanței.

CURTEA DE APEL,

Deliberând asupra cauzei, constată că, prin Sentința civilă nr. 1291 din data de 25.09.2019, pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr. .x./2018, s-a respins acțiunea formulată de reclamanta .X., cu sediul în .X., Cart. .X., .x., în contradictoriu cu Agenția Națională de

Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., cu sediul în .X., privind anularea Deciziei de impunere nr. F-HR .x./07.11.2016, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./07.11.2016 și privind anularea deciziilor de stabilire a penalităților de întârziere și a dobânzilor, ca neîntemeiată.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs S.C. .X. S.R.L., solicitând admiterea recursului, casarea hotărârii instanței de fond, și, în urma rejudecării, admiterea acțiunii de contencios administrativ, cu obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată.

Recurenta a arătat că motivele de recurs sunt cele prevăzute de art. 488 alineatul 1) pct. 8 din Codul de procedură civilă, hotărârea instanței de fond fiind dată cu încălcarea dispozițiilor art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a), art. 220 pct. 1 și art. 226 din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, inclusiv a Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011, respectiv a prevederilor art. 148 alineatul 2 din Constituția României, art. 21 alineatul 1 din Legea nr. 571/2003, art. 25 alineatul 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește primul motiv de recurs, recurenta a precizat că hotărârea instanței de fond contravine inclusiv prevederilor interne, deoarece a dovedit realitatea tranzacțiilor. Instanța de fond a analizat speța prin prisma realității tranzacțiilor și nu din perspectiva documentelor justificative, adăugând la lege, (făcând referire la documente necesare), ori făcuse un amalgam din reglementările penale cu cele din Codul fiscal, deși raportul de inspecție fiscală analizează ambele aspecte, mai nou autoritățile ce fac parte din puterea executivă își depășesc atribuțiile și trec în zona cercetării penale, în condițiile în care analizarea „realității tranzacțiilor” nu este problema instanței de contencios administrativ, aceasta din urmă trebuie să poată să verifice doar aspectele privind împrejurarea dacă la baza înregistrării contabile erau sau nu documente justificative.

Recurenta a precizat că a solicitat două expertize, tocmai pentru a dovedi realitatea tranzacțiilor, știut fiind că instanțele de contencios analizează și acest aspect, deși nu ar trebui. Instanța penală poate analiza aceste aspecte, în schimb, mai nou, instanța penală analizează înregistrarea contabilă în baza documentelor justificative, ceea ce este o depășire a atribuțiilor.

După pronunțarea Deciziei civile nr. 806 din 19.04.2018 a Curții de Apel Târgu-Mureș - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, prin care s-a anulat Decizia nr. 70 din 12.05.2017 a D.G.R.F.P. Brașov, cu ocazia aceluși control, s-a constatat că există acele înregistrări contabile care nu erau avute în vedere cu ocazia controlului ce a constituit temeiul Raportului de inspecție fiscală și anume bonurile de consum, note de recepție, despre care inițial s-a afirmat că nu există.

Desigur, prevederile din Codul fiscal sunt sau ar trebuie să fie la fel ca și textele aferente din Directivă, referindu-se la art. 21 lit. f din Codul fiscal, care prevede că dacă organul de inspecție fiscală și instanța de fond ar avea dreptate, atunci textul art. 21 f) din Codul fiscal, privind cheltuielile care nu sunt deductibile, ar fi avut următorul conținut: „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care au la bază un document emis de altă entitate ce nu înregistrase acea operațiune ori nu achitase la rândul său obligațiile fiscale”, dar textul legal este cu totul altul și anume, nu sunt deductibile „cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor metodologice.

Recurenta a precizat că toate înregistrările contabile aveau la bază documente justificative. Pentru fiecare înregistrare contabilă a avut documente justificative, iar atunci când inspecția fiscală a revenit și a cerut bonurile de consum, le-a arătat și pe acestea.

Hotărârea instanței de fond este și greșită, în sensul că motivele sunt străine de natura cauzei, și acest lucru rezultă din două considerente ale instanței de fond, respectiv alineatul 8, 9 și 10 de la pagina 16 din sentință.

Recurenta a menționat că prin Notele de recepție a dovedit că acestea erau înregistrate în epoca lor și nu ulterior înregistrării facturii de cumpărare anvelope ori piese de schimb.

De asemenea, a arătat că nu trebuia să prezinte documente necesare, ci documente justificative, pe care le-a prezentat, inclusiv notele de recepție, deoarece, dacă vorbim de documente necesare, atunci niciodată nu va fi de-ajuns ce anume este necesar și ce anume nu.

În ceea ce privește aprecierea cum că piesele achiziționate nu au fost folosite efectiv în interesul realizării de operațiuni imposabile, recurenta a menționat că tocmai din această cauză solicitase efectuarea unor expertize tehnice.

Referitor la cea de a treia teză cum că nu a prezentat documente necesare din care să rezulte necesitatea înlocuirii pieselor respective, recurenta a precizat că acest lucru este adevărat, dar nici nu trebuia, deoarece nicio prevedere din Codul fiscal nu prevede o astfel de documentație, și nici Directiva nr. 2006/112; singurul document ce ar fi putut fi depus consta în caracteristicile anvelopei transmise de către fabricantul anvelopei, privind fricțiunea dintre cauciuc și drumul asfaltat, în funcție de viteză, greutatea camionului, starea drumului, viteza medie cu care se circulă, etc.

De altfel, există normative privind necesitatea schimbării anvelopelor, dacă nu se inventează anvelope din materiale rezistente, dure, cum ar fi platina sau paladiul, dar până atunci anvelopele se schimbă în funcție de kilometrajul parcurs și a dovedit prin expertiză distanța parcursă de fiecare vehicul, din care a reieșit că a subdimensionat cheltuielile, cu alte cuvinte a circulat cu anvelope uzate și piese de schimb amortizate.

Anvelopele mai sunt și necesare pentru circulația pe drumurile publice, deja și în România se verifică starea lor, iar montarea acestora nu necesită operațiuni complexe, deci pot fi montate de administratorul societății, tocmai pentru a reduce cheltuielile și pentru rapiditatea operațiunii, pr in reducerea cheltuielilor de montare anvelope.

În ceea ce privește schimbul de ulei de motor, recurenta a precizat că nu trebuia să depună în contabilitate niciun raport tehnic, de ce anume trebuie schimbat uleiul de motor la 2.000.000 km distanță parcursă. Inclusiv la acest capitol a strâns cureaua și a încercat să optimizeze cheltuielile în detrimentul calității motorului.

Recurenta a precizat că a solicitat efectuarea raportului de expertiză, tocmai pentru a dovedi că efectuarea operațiunii sau intrării în gestiune era reală, și din aceste două rapoarte a reieșit nu numai că ceea ce a intrat în gestiune de la acele societăți erau necesare, dar și faptul că erau insuficiente, deci dacă ar fi avut intenția de a folosi documente ce nu erau justificative, atunci putea utiliza și alte facturi și documente de plată pentru acoperi necesarul autovehiculelor în raport de veniturile realizate.

Astfel, din Raportul de expertiză efectuat de .X. au rezultat următoarele constatări, care, de altfel, ar fi trebuit să rezulte din Raportul de inspecție fiscală:

1. Necesarul de anvelope și piese de schimb și ulei pe baza normelor de consum din literatura de specialitate este de 25,50 lei la 100 km, iar față de acest necesar normat s-a consumat efectiv (achiziționat) în perioada verificată 24,62 lei la 100 km, deci consumul de anvelope și piese de schimb, reparații și ulei este mai mic decât consumul normat. Pentru ca această concluzie să fie și mai devastatoare pentru organul de inspecție fiscală, s-a arătat că entru a parcurge 2.355.655 km, cheltuielile efective cu anvelope, piese de schimb, reparații și ulei era de 580.013 lei, iar cheltuielile calculate pe baza normelor de consum ar fi trebuit să fie în sumă de 600.692 lei.

Din această concluzie reiese că dacă societatea recurentă ar fi avut intenția să mărească artificial cheltuielile firmei, putea înregistra fără să _____ fictive, cheltuieli de peste 20.000 lei. Problema cu această inspecție fiscală nu este numai asta, ci mai ales faptul că au fost declarate fictive cheltuieli pentru kilometrii parcurși (2.355.655), ceea ce nu poate fi acceptat.

Recurenta a mai arătat că, o altă concluzie hotărâtoare din raportul de expertiză se referă la așa-numitele nir-uri, „în conformitate cu actele și documentele expertizate, pentru toate facturile privind achiziționare de piese de schimb, anvelope s-au întocmit note de recepție și de constatare diferențe (NIR) și bonuri de consum.”

Recurenta a precizat că nu erau necesare pentru anvelope și piese de schimb, dar le-a înregistrat.

În ceea ce privește obiectivul nr. 3, s-a evidențiat cuantumul veniturilor realizate față de kilometrii parcurși în perioada vizată în care a fost și este acuzată că a înregistrat în contabilitate în mod fictiv anvelope și piese de schimb, venituri în sumă de 6.307.364 lei, ceea ce prin orice calcul genera TVA de 19%, adică cel puțin 1.198.399 lei, deci puțin peste 250.000 euro, iar obligațiile stabilite suplimentar sunt de nici 7% față de această sumă.

Prin urmare, raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere sunt greșite și trebuie anulate, toate bunurile din facturile de achiziție intraseră în gestiunea societății în mod legal și real.

Dacă la o firmă de transport de mărfuri nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile cu anvelope și piese de schimb, la nivelul celor necesare în raport de distanța parcursă de fiecare, pentru care realizase venituri, prin realizarea comenzilor de transport, înseamnă că raportul de inspecție fiscală a efectuat constatările la o altă firmă, din moment ce nu a achiziționat mașini de spălat, ori echipamente, utilaje de prelucrare a lemnului, ci anvelope și piese de schimb.

Cu alte cuvinte, la capitolul venituri, constatările organului de inspecție fiscale sunt inexistente, dar nu observă faptul că fără piese de schimb și cauciucuri nu putea parcurge acele distanțe pe care le-a parcurs pentru efectuarea comenzilor de transport internațional de mărfuri.

Dacă sunt fictive documentele de la S.C. .X. S.R.L., respectiv S.C. .X. S.R.L, de ce nu sunt considerate fictive transporturile internaționale de mărfuri.

Recurenta a mai precizat că nu s-au avut în vedere proveniența veniturilor pe care le-a realizat pentru a putea achita serviciile prestate și bunurile livrate din partea celor două firme în raport de care a fost controlată, plus nu s-a avut în vedere obiectul de activitate al societății, în tot cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se regăsește o singură constatare despre natura veniturilor pe care le realiza în perioada vizată de organul de control.

De asemenea, constatările în baza cărora a fost sancționată trebuiau să se refere la întregul lanț de tranzacții, nu numai achizițiile de la cele două firme, dar și achizițiile de la alte firme, plus clienții săi, de unde anume realiza veniturile, fiindcă ecuația este simplă: a) dispune de 3 autocamioane și 3 remorci care anual circulă pe drumurile europene cca. 380.000 km, deci din 2010-2015 au mers peste 2.000.000 km fiindcă acesta este obiectul de activitate, și anume transport intern și internațional.

Dacă nu ar fi avut loc stabilirea acestor obligații fiscale suplimentare atunci ar fi investit în acești 3 ani încă în 3 autocamioane și ar fi produs mai mulți bani, inclusiv la buget.

Raportul de inspecție fiscală nu evidențiază deloc natura veniturilor realizate de societate, fiind un abuz a se constata că tranzacțiile de achiziționare de piese de schimb, ulei de motor și anvelope de marcă pentru cele trei camioane, și anume 36 de anvelope deodată sunt fictive, doar pentru faptul că la sediul celor două firme nu s-a găsit nicio persoană.

Instanța de fond, pentru respingerea acțiunii trebuia să arate temeiul legal al respingerii acțiunii, raportat la faptul că la sediul celor două societăți nu s-a găsit nicio persoană. Procesul - verbal are carențe deosebite atât în ceea ce privește lipsa mențiunilor privind obiectul de activitate al societății, natura veniturilor, cât și în ceea ce privește realitatea facturilor de livrare a prestărilor de servicii privind transportul.

Mai mult, recurenta a menționat că pentru fiecare piesă achiziționată dispune de Note de recepție ce nu au fost luate în considerare, bonuri de consum ce sunt întocmite foarte exact în funcție de autocamionul pe care s-au folosit, după o evidență verificabilă și bine pusă la punct.

În ceea ce privește incidența dispozițiilor legale privind evitarea producerii unei pagube societății prin punerea în executare a dispozițiilor legale recurenta a arătat că este o societate de transporturi internaționale în zona Uniunii Europene, în care toată familia este implicată în derularea afacerilor, patronul este și șofer de cursă lungă, soția se ocupă de logistica de transporturi și de activități de expediții de transport, fiul la fel. Numai accidental s-a ajuns ca firma să fie controlată datorită faptului că anterior efectuării controlului fostul contabil fusese cercetat pentru complicitate la infracțiunea de evaziune fiscală și cu ocazia percheziției domiciliare s-au ridicat de

la el actele contabile ale tuturor firmelor indiferent dacă erau sau nu implicate în acele fapte pentru care s-a organizat percheziția.

Recurenta a arătat că dacă se pune în executare decizia de impunere atunci i se blochează conturile bancare și nu va mai face afaceri cu transporturi; având în vedere că alimentarea autocamioanelor se face prin card bancar, dacă se blochează contul cele trei autocamioane aflate în cursă internațională vor rămâne în stațiile de carburanți, poate alimentat și cu factura neachitată.

Din acest punct de vedere, nu va mai putea achita nici celelalte obligații bugetare curente pe care le are și intră în faliment.

În ceea ce privește starea de fapt și netemeinicia controlului, recurenta a arătat că organul de control trebuia să aibă în vedere faptul că tranzacțiile ce au scop economic trebuie să fie luate în considerare, ceea ce înseamnă că dacă a livrat mai departe bunurile achiziționate și serviciile prestate, adăugând plus valoare, atunci tranzacțiile aveau un scop economic.

În acest sens, recurenta a precizat că obiectul tranzacțiilor despre care se spune că în relația cu cele două firme ar fi fictive reprezintă în majoritatea cazurilor piese de schimb și anvelope, păstrând în proporție de 80% aceste piese uzate și anvelopele în ideea că vor fi reșapate, lucru comunicat organului de control.

De asemenea, recurenta a precizat că organul fiscal nu se află în temă în ce privește noua reglementare a art. 11 alineatul 1, valabil din 2016, nemaiputând tăia tot impozitul și tva-ul.

Numai în două situații se poate aprecia că o cheltuială este nedeductibilă, în raport de firmele furnizoare: firma furnizoare să fie inactivă; firma furnizoare să fie în faliment.

Faptul că administratorii celor două firme furnizoare erau din Ungaria nu constituie motiv de anulare a deductibilității.

Prin *întâmpinarea* formulată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a solicitat respingerea recursului ca fiind neîntemeiat.

În cuprinsul *întâmpinării* s-a arătat că, în primul ciclu procesual, instanța a analizat în mod temeinic actele și lucrările dosarului, sentința pronunțată, sub aspectul criticilor formulate de recurentă, fiind ferită de orice critică și în deplină concordanță cu realitatea.

Instanța de fond a analizat probele aflate la dosarul cauzei, reținând în considerente că datele înscrise în deconturile de TVA depuse de reclamantă relevă achiziții de pe teritoriul național care nu sunt reale, rezultând astfel în deconturile de taxă pe valoare adăugată sume mai mari sau aproape egale cu livrările declarate.

Societățile furnizoare sunt societăți declarate inactive, care nu desfășoară activitate la sediul social declarat și care, la rândul lor, se aprovizionează de la societăți cu același comportament fiscal, nu au angajați cu contract de muncă, nu plătesc niciodată TVA în contul bugetului de stat.

Toate aceste înregistrări de natură fiscală au dus în final ca societatea verificată să își diminueze TVA de plată către bugetul de stat.

Societățile furnizoare ale reclamantei au avut ca principală activitate furnizarea de documente, facturi fiscale și chitanțe care să servească clienților pentru diminuarea obligațiilor fiscale față de bugetul consolidat al statului.

Aceste societăți au făcut parte dintr-un lanț de societăți constituite în vederea desfășurării de activități ilicite, premeditând o evaziune fiscală generată prin înregistrarea unor operațiuni comerciale fictive, generatoare de TVA deductibilă în sarcina beneficiarilor, cu consecința diminuării TVA de plată către bugetul consolidat al statului.

Facturile fiscale emise de societățile menționate, cu risc fiscal și înregistrate în evidența contabilă a reclamantei, care au condus la diminuarea obligațiilor fiscale față de bugetul consolidat al statului nu pot fi considerate documente justificative, iar răspunderea revine persoanelor care le-au întocmit, precum și celor care le-au înregistrat în evidența contabilă.

Față de criticile formulate de reclamantă în fond, instanța a reținut că, prin reprezentanții săi legali, aceasta nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente (devize de

reparații, procese-verbale, situații de lucrări) care să ateste că piesele achiziționate au fost efectiv utilizate în interesul realizării de operațiuni impozabile, respectiv au fost montate pe mașinile proprietatea societății.

Contrar susținerilor societății reclamante cu privire la neluarea în considerare a documentelor depuse de către aceasta, instanța de fond a reținut în considerente, că în vederea determinării stării de fapt fiscale cu privire la operațiunile economice înregistrate în contabilitatea reclamantei ca achiziții, s-a procedat în mod legal de către organele de control fiscal la analiza și utilizarea informațiilor și datelor financiar contabile puse la dispoziție de societate, analiza datelor și informațiilor privind furnizorii evidențiați ca parteneri ai reclamantei.

Instanța de fond a reținut că, din punct de vedere al impozitului pe profit, prin înregistrarea în evidența contabilă la cheltuieli deductibile a facturilor fiscale emise de acești furnizori s-au majorat cheltuielile societății, cheltuielile în cuantum de .x6. lei nefiind deductibile din punct de vedere fiscal, rezultând astfel că societatea a produs un prejudiciu bugetului de stat în valoare de .x7. lei, reprezentând impozit pe profit.

Potrivit instanței de fond, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571 din 2003, în vigoare pentru perioada 01.01.2011-31.12.2015, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Conform alin. 4 lit. f. al art. 21, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

La pct. 44 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, se prevede că înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

De asemenea, s-a reținut că potrivit art. 25 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare din data de 01.01.2016, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

În virtutea principiului „peritus peritorum”, judecătorul este expertul experților, iar convingerea instanței asupra circumstanțelor reale ale cauzelor se realizează în coroborare cu un ansamblu întreg de indicii, probe, împrejurări, care sunt de natură să contureze realitatea speței judecate.

Cu toate că presupune o cercetare bazată pe cunoștințe de specialitate, proba cu rapoartele de expertiză are o forță probantă egală cu cea a celorlalte mijloace de probă, astfel că judecătorii nu sunt ținuti de concluziile raportului de expertiză, acestea rămânând la libera apreciere a instanței.

În cuprinsul considerentelor, care în conformitate cu prevederile art. 430 alin. 2 Cod procedură civilă, beneficiază de autoritatea de lucru de judecată ca și dispozitivul hotărârii judecătorești, instanța de fond a reținut în mod temeinic că societatea reclamantă nu a prezentat documentele necesare, care să ateste că piesele achiziționate au fost efectiv folosite în interesul realizării de operațiuni impozabile, adică dacă s-au montat pe mașinile societății, ori din care să rezulte necesitatea înlocuirii pieselor respective.

Cu privire la deciziile CJUE, invocate de reclamantă, intimata a arătat că în cuprinsul întâmpinării în fond că, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, se recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 Inzo se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 Rompelman, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză

de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 Inzo, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Deși se critică hotărârea primei instanțe arătând că nu este motivată corespunzător, va instanța de fond a analizat și reținut în mod corect în cuprinsul considerentelor natura și caracterul speței pendinte, precum și rezultatele financiare realizate în contradicție cu prescripțiile legii fiscale, în defavoarea bugetului de stat.

Examinând sentința recurată, prin prisma criticilor formulate și a dispozițiilor normative incidente, Curtea reține următoarele:

Curtea observă că intimata nu a invocat și dovedit elemente obiective care să susțină faptul că recurenta a știut sau ar fi trebuit să cunoască că participa la operațiuni implicate într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizori, ca fundament al TVA stabilit suplimentar în cuantum de .x1. lei, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2016, și, în temeiul aceluiași constatări de fapt, a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .x2. lei, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2016.

Potrivit temeiului de drept indicat de organul fiscal, respectiv art. 11 alineat 1 din Legea 227/2015 (corespunzător textului din vechiul Cod fiscal): „ La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

Textul legal anterior are ca finalitate tocmai acoperirea situațiilor în care, documentele și actele contabile ale societății îndeplinesc condițiile prevăzute de lege (art. 146 și 155 vechiul Cod fiscal), dreptul de deducere fiind justificat scriptic, dar există elemente concrete din care rezultă că operațiunile economice sunt fictive.

Noțiunea de operațiune economică fictivă (în interpretarea art. 11 alineat 1 Cod fiscal) se subsumează, din perspectiva jurisprudenței CJUE, noțiunii de fraudă în materia colectării TVA. Astfel, în mod constant Curtea a reținut că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior, constituie un principiu fundamental al sistemului comun TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului. (C-518/14).

În cauza 18/13 (Maks Pen EOOD) Curtea, a reiterat faptul că, dacă sunt îndeplinite condițiile impuse de articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112, beneficiul deducerii nu poate fi refuzat, în principiu. Totodată a subliniat (cu referire la Hotărârea Bonik) că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 și 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.

Așadar, refuzul de acordare a dreptului de deducere TVA, în considerarea exercitării frauduloase a acestuia, poate interveni în cazurile în care sunt condițiile legale formale pentru exercitarea acestuia și nu se contestă existența faptică a lucrărilor. În acest context trebuie menționat faptul că, odată stabilit că exercitarea dreptului de deducere TVA are caracter fraudulos, partea nu se poate prevala de faptul achitării TVA în amonte cu consecința de a fi obligată doar la plata eventualei diferențe între TVA-ul achitat și cel datorat. În momentul în care se derogă de la

principiul neutralității în materie de TVA, pe considerentele anterior indicate, partea urmează să suporte integral consecințele fiscale. A admite contrariul ar echivala cu o recunoaștere parțială a principiului neutralității în materie de TVA, ceea ce este exclus chiar de jurisprudența CJUE în materie. Astfel, în Hotărârea pronunțată în cauzele conexe C-131/13, C-163/13 și C-164/13 Curtea a analizat consecințele aplicării Directivei a șasea în materie de TVA și a reținut că refuzul de acordare a dreptului de deducere TVA, în cazul în care se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acesta este invocat în mod fraudulos sau abuziv răspunde principiului potrivit căruia nimeni nu se poate prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. Refuzul unui avantaj în temeiul dispozițiilor cuprinse în a șasea directivă nu înseamnă impunerea unei obligații unui particular vizat în temeiul acestei directive, ci este doar simpla consecință a constatării potrivit căreia condițiile obiective impuse în vederea obținerii avantajului căutat, prevăzute de directiva menționată în ceea ce privește acest drept, nu sunt, în realitate, îndeplinite. Această posibilitate recunoscută autorităților și instanțelor naționale, a fost considerată ca fiind inerentă sistemului menționat.

În ceea ce privește situațiile concrete în care se poate refuza dreptul de deducere TVA pe considerente ce țin de fraudă fiscală, în mod constant Curtea a arătat că revine instanțelor naționale sarcina de a stabili dacă autoritățile fiscale au oferit elemente obiective de natură să susțină concluzia unei fraude fiscale. În ceea ce privește această din urmă noțiune, conform Hotărârilor pronunțate în cauza Kittel și Recolta Recycling, și cauza Bonik, există fraudă fiscală nu doar când aceasta este săvârșită de persoana impozabilă însăși, dar și când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea în cauză, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrare.

În speță, nu se poate aprecia că recurenta, la momentul achiziționării pieselor de schimb, uleiului de motor, anvelopelor, ș.a. știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea în cauză, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizori, în contextul în care operațiunea menționată este reală, evidențiată și declarată de recurentă, organul fiscal făcând trimitere la situația neconformă a furnizorilor recurente.

Organul fiscal nu a evidențiat elementele obiective care să reflecte faptul cunoașterii de către recurentă a împrejurării că furnizorii nu au un comportament fiscal adecvat, prezentând risc fiscal în sensul că nu desfășoară activitate la sediu, administratorii furnizorilor nu pot fi contactați,

Curtea reține că operațiunile au fost înregistrate de recurentă în evidențele fiscale declarate în termen, iar organul fiscal nu a invocat și dovedit că recurenta cunoștea sau trebuia să cunoască că furnizorii săi direcți nu funcționează la sediul social sau se sustrag de la efectuarea controalelor.

Societatea recurentă deține trei autocamioane și trei remorci, obiectul său de activitate este transport intern și internațional, nefiind susținută concluzia caracterului fictiv al achizițiilor de piese de schimb, ulei de motor și anvelope, pentru care recurenta deține de note de recepție și care, în conformitate cu materialul probator administrat în cauză au fost folosite efectiv pentru în interesul realizării de operațiuni imposabile, fiind asamblate pe mașinile societății.

În acest sens, instanța de control judiciar acordă eficiență probatorie raportului de expertiză tehnică judiciară (filele 128-177 dosar fond), concluziile acestuia fiind în sensul că autocamioanele recurente-reclamante, în perioada verificată (01.01.2010-30.06.2016) au parcurs în total 2.748.717 km, cantitatea pieselor de schimb achiziționate fiind concordantă cu cea reclamată de reparațiile efectuate la autoservice. Spre exemplu, cantitatea de ulei motor necesară pentru efectuarea 2.355.655 km cu autotrenurile societății recurente este de 1914 litri de ulei de motor, față de cantitatea achiziționată de 1825 l. ulei motor; cantitatea de anvelope necesare pentru efectuarea a 2.355.655 km cu autotrenurile societății este de 88 bucăți de anvelope, față de 77 bucăți de anvelope achiziționate, etc.

În contextul anterior evidențiat, nu-i pot fi imputate recurente, faptul că cei doi furnizori ai săi SC .X. SRL și SC .X. SRL nu desfășoară activitate la sediu, că au administratori ce domiciliază în alt stat al Uniunii Europene și care nu pot fi contactați, furnizorii prezentând risc

fiscal, fără însă a fi declarați inactivi la momentul achiziționării de către recurentă a pieselor de schimb, ulei de motor ș.a.. Suspiciunile organului fiscal nu constituie elemente obiective care să fundamenteze TVA stabilit suplimentar în cuantum de .x1. lei, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2016, și impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .x2. lei, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2016.

Față de cele expuse, întrucât, în cauză, autoritățile fiscale nu au oferit elemente obiective de natură să susțină concluzia unei fraude fiscale în materie de TVA, iar impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit în baza aceluiași constatări de fapt, Curtea, în temeiul art. 496 alin. 1 și 2 C.proc. civ., va admite recursul formulat de reclamanta de SC .X. SRL, împotriva Sentinței civile nr. 1291/25.09.2019 pronunțate de Tribunalul .X., secția civilă dosarul nr. .x./2018.

Va casa sentința recurată și judecând cauza, va admite cererea de chemare în judecată formulată de SC .X. SRL în contradictoriu cu DGRFP Brașov-AJFP .X..

Va anula parțial Decizia de impunere nr. .x./07.11.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. .x./07.11.2016 în privința TVA stabilit suplimentar în cuantum de .x1. lei, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2016, și impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .x2. lei, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2016. Având în vedere soluția asupra debitului principal, va anula parțial Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. .x./11.01.2017, respectiv în ceea ce privește suma de .x3. lei.

În temeiul art. 453 C. proc. civ., va obliga DGRFP Brașov-AJFP .X. – parte ce a pierdut procesul - la plata către SC .X. SRL a sumei de .x4. lei, cheltuieli de judecată, în primă instanță și a sumei de .x5. lei, cu titlu de cheltuieli de judecată în recurs.

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

Admite recursul declarat de SC .X. SRL, cu sediul în .X., cart. .X., jud. .X., înregistrată la ORC sub nr. J..., având CUI ..., împotriva Sentinței civile nr. 1291/25.09.2019 pronunțate de Tribunalul .X., secția civilă dosarul nr. .x./2018.

Casează sentința recurată și judecând cauza, admite cererea de chemare în judecată formulată de SC .X. SRL în contradictoriu cu DGRFP Brașov-AJFP .X..

Anulează parțial Decizia de impunere nr. .x./07.11.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr. .x./07.11.2016 în privința TVA stabilit suplimentar în cuantum de .x1. lei, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2016, și impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .x2. lei, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2016. Anulează parțial Decizia referitoare la obligații de plată accesorii nr. 5961/11.01.2017, respectiv în ceea ce privește suma de .x3. lei.

Obligă DGRFP Brașov-AJFP .X. la plata către SC .X. SRL a sumei de .x4. lei, cheltuieli de judecată, în primă instanță și a sumei de .x5. lei, cu titlu de cheltuieli de judecată în recurs.

Definitivă.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților de către grefa instanței, azi 04.03.2020.

Președinte,

Dr. M_____ B_____ -I_____

Judecător,

C_____ M_____

Judecător,
R_____ M_____ S_____

Grefier,
G_____ O_____

Red.MBI/tehn.A__/30 .04. 2020/4 ex.
Jud. fond:M_____ R_____ A_____