



DECIZIA NR. 10314/25.06.2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din com. Frătăuții Noi, jud. Suceava

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Serviciul Fiscal Municipal Rădăuți, prin adresa nr....., înregistrată sub nr. cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L., cu sediul în satul, jud. Suceava, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr., cod de identificare fiscală RO reprezentată de avocat, potrivit Împuternicirii avocațiate nr. cu sediul profesional în municipiul Suceava, str., jud. Suceava.

Contestația a fost înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Serviciul Fiscal Municipal Rădăuți, sub nr. și a fost formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr., emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Serviciul Fiscal Municipal Rădăuți.

Suma contestată, este în valoare totală de **S lei** și reprezintă penalități de nedeclarare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat prin poștă în data de 15.05.2018, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost transmisă prin poștă în data de 20.06.2018, potrivit ștampilei aplicate pe plicul anexat.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. Y S.R.L. precizează că formulează contestație împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr., prin care s-au calculat accesorii în sumă de **S lei**, având în vedere faptul că debitele principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SV, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 18.12.2017, au fost contestate, contestația fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, sub nr.

Contestatoarea precizează că, așa cum a arătat și în contestația formulată împotriva debitului principal, toate constatările făcute de organele de inspecție fiscală referitoare la reconsiderarea tranzacțiilor pe care S.C. X S.R.L. le-a făcut cu partenerii de afaceri, precum și la refuzul de deducere T.V.A. și de a stabili baza impozabilă în ceea ce privește impozitul pe profit, sunt contrare jurisprudenței C.J.U.E. și sunt fundamentate pe o obligație generală de diligență pretinsă de organul fiscal fără temei legal.

Menționează că din actele de control rezultă că tranzacțiile efectuate de S.C. X S.R.L. cu S.C. GOMER ELECTRICTRANS S.R.L., au avut loc în luna ianuarie 2012, iar aceasta a intrat în procedura insolvenței în luna septembrie 2012 și, ca urmare, la data efectuării vânzării bunurilor, această societate era activă, înregistrată în scopuri de TVA, comportamentul fiscal ulterior neputând fi imputat societății contestatoare și că, atâta timp cât a făcut dovada că a achiziționat acele bunuri în temeiul unui contract, le-a înregistrat în contabilitate, plata s-a făcut prin instrumente bancare, bunurile le-a vândut și a colectat TVA, nu i se poate refuza dreptul de deducere numai pentru că furnizorul nu și-a achitat obligațiile fiscale.

Face mențiunea că, toată practica judecătorească în materie, atât națională, cât și cea comunitară, sunt unanime în a aprecia faptul că nu se poate dispune sancționarea societății cu comportament fiscal adecvat, numai pentru că organul fiscal nu este capabil să identifice și implicit să impună și să execute furnizorii cu comportament fiscal incorect.

Precizează că situația este identică și în cazul celorlalți furnizori și chiar organele de inspecție fiscală menționează faptul că S.C. INDUSTRIAL GROUP GOMER S.R.L., care în perioada mai – iunie 2013 a fost furnizorul societății verificate, a fost declarată inactivă abia la data de 30.10.2014, S.C. TOP LINE BUSINESS GOMER S.R.L., cu care a tranzacționat în perioada august – noiembrie 2013, funcționează și în prezent, S.C. TETRIS ONE INVEST S.R.L., a devenit inactivă la data de 24.09.2015, iar organele de inspecție fiscală au avut în vedere tranzacțiile efectuate în luna septembrie 2013, S.C.S.R.L., a devenit inactivă la data de 20.05.2014, iar

tranzacțiile avute în vedere în actul de control datează din perioada ianuarie – februarie 2013, etc.

Contestatoarea precizează că este de menționat faptul că unii dintre acești furnizori apar activi și înscriși în scopuri de TVA pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice și în prezent, ceea ce exclude orice culpă a societății verificate, care să conducă la reconsiderarea tranzacțiilor și la refuzul deductibilității TVA.

Dreptul de deducere este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, iar condițiile de fond necesare pentru a beneficia de dreptul de deducere sunt:

- persoana interesată să fie o persoană impozabilă, societatea verificată fiind o persoană juridică română înregistrată în scopuri de TVA;
- bunurile sau serviciile invocate să fie utilizate în scopul operațiunii taxabile, or, în cauză, toate bunurile au fost incluse în lucrări de construcții pentru care s-a colectat TVA.

Ca și condiție de formă pentru a beneficia de dreptul de deducere este aceea de a deține o factură întocmită în conformitate cu legislația națională, respectiv de Codul fiscal și în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (3) din Directiva 2006/112.

Solicită să se observe faptul că, la data la care au avut loc tranzacțiile, cele două societăți erau legal înființate și funcționau conform legii, dețineau conturi bancare, toate operațiunile de plată se derulau prin acestea, iar bunurile în cauză au fost efectiv achiziționate.

Singura obligație care îi revenea era de a verifica pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice și la Oficiul Registrului Comerțului, dacă societatea funcționa la data efectuării tranzacției și dacă era înregistrată în scopuri de TVA, obligație pe care a respectat-o în totalitate, comportamentul fiscal necorespunzător al societăților partenere, după momentul efectuării tranzacțiilor în cauză nu îi poate fi imputat, fiind în sarcina organelor fiscale, identificarea și sancționarea persoanelor juridice care comit ulterior, fraude fiscale.

Face mențiunea că, în materia dreptului de deducere și implicit a refuzului acestui drept, C.J.U.E. a statuat în mod expres faptul că instanța națională identifică elemente obiective pe baza cărora acordă sau nu dreptul de deducere. Elementele probatorii privind participarea la circuite economice frauduloase, ca temei al refuzului de a acorda dreptul de deducere, sunt cuantificate de jurisprudența C.J.U.E. și astfel, dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, în raport de elemente obiective, că această persoană impozabilă căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile, știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția acestor bunuri sau servicii, a participat la o operațiune implicată într-o fraudă privind T.V.A. săvârșită de furnizor sau de

un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval, în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (Hotărârea Maks Pen Eood-18/13).

Prin recenta decizie preliminară pronunțată de C.J.U.E. în cauza C-227/14 Floran Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek contra Dyrektor Izby Skarbowej W. Lodzi, s-a statuat că dispozițiile celei de-a șasea directive privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la cifra de afaceri – sistem comun T.V.A., baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 200/38/CE a Consiliului din 07.05.2002 trebuie interpretată în sensul că se opun unei reglementări naționale prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a T.V.A. datorată sau achitată pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știe sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind T.V.A.

Contestatoarea invocă hotărârea pronunțată în cazul Axel Kittel C.J.U.E. care stabilește fără echivoc că „în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu putea să cunoască faptul că operațiunea respectivă a fost legată de o fraudă comisă de vânzător, art.17 din Directiva 6 modificată prin Directiva 7/1995 trebuie interpretată în sensul că se opune unei prevederi interne prin care cumpărătorul pierde dreptul de deducere a T.V.A. achitată. Nu are importanță faptul că nulitatea contractului se datorează evaziunii fiscale frauduloase a T.V.A. sau alte fraude”.

Contestatoarea mai invocă Hotărârea pronunțată la data de 13.02.2014, în afacerea C-18/13 Maks Pen Eood C.J.U.E. cu referire la jurisprudența recentă în cauza Bruik (afacerea C-285/11), paragraful 29, în care s-a subliniat că revine organelor fiscale proba faptului că respectivul contribuabil a luat parte la un mecanism fraudulos, ca expresie a faptului că buna credință se prezumă.

Susține că este neîndoielnică soluția europeană potrivit cu care, dreptul de deducere nu poate fi anulat pentru simple prezumții ale organelor fiscale neînsoțite de niciun probatoriu care să răstoarne prezumția de bună credință care operează în favoarea S.C. X S.R.L., iar ultima decizie pronunțată de CJUE în această materie, a furnizorilor inactivi, este clară și lipsită de orice echivoc, aplicându-se și în cazul său.

Contestatoarea mai invocă și cauza C-101/6 S.C. SRL vs. D.G.R.F.P. Cluj – A.J.F.P. Bistrița Năsăud, general obligatorie, în care C.J.U.E. a statuat faptul că „*Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în*

cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și TVA a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”.

Autoritățile fiscale din România nu pot cere contribuabilului să facă verificări care, în mod obiectiv, nu pot fi făcute de acestea, verificările fiind în sarcina autorității fiscale și face mențiunea că decizia este obligatorie pentru organele fiscale naționale, cât și pentru judecătorul național și ea se referă la situația în care aceste tranzacții au avut loc ulterior momentului declarării furnizorilor ca inactivi, cu atât mai mult, dreptul de deducere nu poate fi refuzat în situația în care, inactivitatea a intervenit mult după încheierea tranzacțiilor.

Referitor la constatările făcute la punctul B din raport, respectiv cele referitoare la cheltuielile nedeductibile, cu motivarea că societatea nu a justificat că acestea sunt în folosul obținerii de venituri impozabile, contestatoarea precizează că, raportat la perioada tranzacțiilor, respectiv, septembrie 2016 – aprilie 2017, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care definesc cheltuielile deductibile ca fiind cele efectuate în scopul desfășurării activității economice, textul fiind modificat față de cel din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și în care, cheltuiela deductibilă era definită ca fiind cea efectuată în folosul obținerii de venituri impozabile.

În aceste condiții, cum textele legale la care se face referire au fost abrogate, și cum, în raport de dispozițiile art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor, sunt deductibile toate cheltuielile care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, actele administrative contestate, sunt esențial nelegale.

Mai susține nelegalitatea actelor în ceea ce privește înlăturarea cheltuielilor aferente perioadei iulie – octombrie 2013, cheltuieli materializate în facturile prezentate în anexa nr. 3 la raport, întrucât, potrivit documentelor de achiziție, respectiv a facturilor fiscale, societatea a achiziționat deșeuri rășinoase, respectiv lemn de foc, folosit exclusiv pentru sistemul de încălzire al magazinelor aflate în proprietatea societății, fiind astfel un bun destinat activității economice.

Referitor la marfa achiziționată de la S.C. WOOD DEI MARKET S.R.L., reprezentând paleți și materiale de construcție, precum și cea achiziționată de la S.C. ... S.R.L., contestatoarea motivează că marfa a fost folosită la lucrările efectuate conform contractelor încheiate cu S.C. HOLZEXPERT

S.R.L. și S.C. SM GLOBAL S.R.L., marfa fiind inclusă în devize și în situații de lucrări.

Cu privire la livrările intracomunitare reținute ca fiind fără documente justificative, (anexa nr. 4 la raport), S.C. X S.R.L., face precizarea că a predat organelor de inspecție fiscală toate documentele de transport, CMR, facturi, dovezi de plată prin instrumente bancare, deconturi de cheltuieli reprezentând combustibil, taxe de drum, etc., astfel încât, motivarea organelor de inspecție fiscală sunt în afara oricărui argument legal.

Pentru motivele invocate, solicită admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal contestat.

II. Organul fiscal din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Serviciul Fiscal Municipal Rădăuți a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..... din prin care, în temeiul art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, s-au calculat în sarcina S.C. X S.R.L., obligații de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în sumă totală de **S lei**.

Potrivit anexei la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr....., penalitățile de nedeclarare au fost calculate pentru perioadaasupra debitelor stabilite suplimentar de plată prin Decizia nr. din

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, susținerile organului de administrare fiscală și ale contestatoarei, precum și actele normative incidente cauzei, **se rețin următoarele:**

Referitor la **accesoriile în sumă totală de S lei**, care reprezintă penalități de nedeclarare, calculate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..... din 11.04.2018, cauza supusă soluționării este dacă S.C. X S.R.L., datorează accesoriile în cuantumul stabilit, în condițiile în care accesoriile urmează soarta obligațiilor de plată principale, iar prin contestație nu sunt aduse argumente privind modul de calcul al acestora.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr....., organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava - Serviciul Fiscal Municipal Rădăuți, în temeiul art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și

stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, s-au calculat în sarcina S.C. X S.R.L., obligații de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în sumă totală de **X lei**, pentru perioada asupra debitelor stabilite suplimentar de plată prin Decizia nr.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“Art.98 *Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*
Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale: [...]

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii; [...].”

“Art.181 *Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central*

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere”.

Prin urmare, din dispozițiile legale mai sus citate, se reține că penalitățile de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate eronat, penalitatea fiind de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Sușinerile contestatoarei cu privire la accesoriile calculate pentru debitele care au fost stabilite ca urmare a reconsiderării unor tranzacții efectuate de societate în perioada 2012 – 2013, respectiv tranzacțiile efectuate cu, sunt nefondate, având în vedere faptul că penalitățile de nedeclarare au fost calculate pentru debitele reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, nedeclarate sau declarate eronat în perioada 2016 – 2018, și nu pentru perioada tranzacțiilor în cauză.

Întrucât, prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate accesoriile, în baza principiului de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul, și pentru accesoriile contestate în sumă totală de **S lei**, se are în vedere soluția dispusă prin Decizia nr....., emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin care a fost soluționată contestația pentru debitele principale care au generat accesoriile, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de S lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Având în vedere faptul că, prin Decizia nr..... s-a respins contestația, ca neîntemeiată și nemotivată, pentru debitele principale care au

generat accesoriile, aplicând principiul de drept *“accesoriul urmează principalul”*, pe cale de consecință, urmează a se respinge și contestația pentru accesoriile în sumă totală de **S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare calculate prin Decizia nr. în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1. lit.a) și lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, conform cărora *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*

Pentru aceste considerente, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr., emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava – Serviciul Fiscal Municipal Rădăuți, pentru accesoriile în sumă totală de **S lei**, reprezentând penalități de nedeclarare.

Art.2 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, Serviciul Fiscal Municipal Rădăuți, spre a fi dusă la îndeplinire.

Art.3 În conformitate cu prevederile art.273 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Art.4 Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Suceava.