

DECIZIA nr. 759 din 16.10.2015 privind
solutionarea contestatiei formulata de **RB**,
cu domiciliul în str., Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. 2015, inregistrata sub nr. 2015 de catre Administratia Sector q a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de RB prin SPARL in baza imputernicirii avocatiile nr.2015.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta în data de 2015 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ncst/2015 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. dcimp/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rifx/2015 și comunicată sub semnătură în data de prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilului obligatii fiscale în sumă de O lei reprezentând diferență de TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, din care contribuabilul contestă suma de **DT lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul RB.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector q a Finantelor Publice au emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. dcimp/2015 prin care au stabilit în sarcina domnului RB o diferenta suplimentara de TVA respinsa la rambursare in suma de O și au aprobat la rambursare TVA în sumă de R lei în urma verificării decontului de TVA aferent lunii februarie 2014 pentru perioada 01.03.2013-28.02.2014.

II. Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr. ncst/2015 domnul RB solicita anulara deciziei de impunere și a raportului de inspectie fiscală arătând că organele de inspectie fiscală și-au bazat constatările pe aspecte legate exclusiv de furnizorii FZ1 SRL, FZ2 SRL, FZ3 SRL, FZ4 SRL și FZ5 SRL și de achizițiile acestora.

Contribuabilul susține că refuzul dreptului de deducere pentru achiziții încalcă legislația comunitară și națională, în condițiile în care situațiile de lucrări prezentate susțin realitatea serviciilor, probată și prin verificarea la fața locului a proiectelor rezidențiale derulate. Principiile fundamentale de drept european – neutralității TVA, proporționalității și eficacității – sunt încălcate întrucât un contribuabil nu poate fi penalizat pentru fapte de comportament fiscal inadecvat săvârșite de terțe persoane aflate pe lanțul comercial, fapte pe care nu le-a cunoscut, nu avea cum să le cunoască și erau cu mult în afara sferei sale de control, așa cum rezultă și din jurisprudența CJUE din mai multe cauze (C-285/11 Bonik Eood, C-324/11 Gabor Toth, C-80/11 Mahagenben Kft și C-142/11 Peter David). În plus, jurisprudența invocată de organele de inspecție fiscală nu susține în niciun fel decizia acestora de a refuza dreptul de deducere a TVA.

Domnul RB susține că organele de inspecție fiscală au pus în sarcina sa obligații de verificare a comportamentului furnizorilor ce cad exclusiv în sarcina organelor fiscale, iar la data prezentei toți furnizorii direcți dețin coduri de TVA valabile și desfășoară în continuare activități, unele chiar în cadrul proiectelor comune. Nu există nicio probă că furnizorii reali ar fi alții decât cei declarați, organele fiscale neefectuând nicio verificare în vederea identificării adevăratelor societăți comerciale prestatoare de servicii.

Totodată, se susține că organele fiscale ignoră documentele justificative prezentate de contribuabil și prevederile art. 64 din Codul de procedură fiscală, caracterul real al lucrărilor de construcții executate fiind dovedit cu contracte, facturi în original, situații de lucrări și procese-verbale de recepție, semnate și de dirigintele de șantier și reprezentanții primăriei.

Punctual, contribuabilul învederează următoarele în susținerea contestației:

- lucrările de construcții au fost doar parțial subcontractate de furnizori, dar organele fiscale au extins neregulile constatate la subcontractori la toate lucrările executate de furnizori;

- afirmațiile echipei de control cu privire la lipsa angajaților în cazul a doi furnizori sunt eronate, așa cum rezultă din informațiile din aplicația Revisal, ignorate de organele fiscale cu prilejul discuției finale;

- neprezentarea statelor de plată nu poate conduce automat la concluzia lipsei salariaților, ci poate însemna neîndeplinirea de către furnizori a obligației de a întocmi aceste documente, iar pentru nedeclararea unor lucrători se aplică decizia din Cauza C-324/11 Gabor Toth;

- prin abordarea lor, organele de inspecție fiscală validează abuzurile inspectorilor antifraudă din procesul-verbal nr. 598/14.05.2014, care se bazează exclusiv pe neregulile constatate în amonte la nivelul furnizorilor antementionați sau la nivelul partenerilor comerciali ai acestora;

- răspunsul organelor de inspecție fiscală la punctul de vedere al contribuabilului nu este adecvat în raport de argumentele și documentația aduse și, oricum, chiar urmând logica eronată a organelor fiscale, contribuabilul nu

poate fi ținut răspunzător pentru întocmirea deficitară ori eronată a documentației de către societăți cu care nu a avut relație comercială directă;

- pentru servicii nu există reguli pentru întocmirea documentației justificative, iar solicitările și concluziile organelor fiscale în ceea ce privește această documentație sunt subiective și nerezonabile;

- colectarea TVA pentru sumele reținute ca daune-interese/penalități urmare rezilierii contractelor se bazează pe prezentarea trunchiată a art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, deși sumele nu intră în baza de impozitare a TVA întrucât nu constituie contraprestația aferentă unei livrări de bunuri și prestări de servicii.

În concluzie, domnul RB solicită acordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de DX lei pentru prestațiile facturate de furnizorii FZ1 SRL, FZ2 SRL, FZ3 SRL, FZ4 SRL și FZ5 SRL și necolectarea TVA în sumă de DY lei pentru sumele încasate cu titlu de daune-interese/penalități contractuale.

Prin adresa nr.2015 contribuabilul și-a completat motivațiile inițiale din contestație prin invocarea unor considerente din sentința civilă nr. 857 a Curții de Apel București în dosarul privind NR.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, susținerile contribuabilului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

3.1. Referitor la TVA în sumă de DX lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei, in conditiile in care pentru aspectele constatate in urma inspectiei fiscale si care fac obiectul contestatiei a fost sesizat Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism.

În fapt, pentru soluționarea decontului de TVA cu sold negativ și opțiune de rambursare (DNOR) aferent lunii februarie 2014 prin care contribuabilul RB – persoană fizică înregistrată în scop de TVA a solicitat rambursarea TVA în sumă de H lei organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector q a Finantelor Publice au inițiat inspecția fiscală parțială pentru perioada 01.03.2013-28.02.2014, rezultatele verificării fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. rifx/2015.

Pe baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală a fost emisă decizia de impunere nr.dcimp/2015 prin care au stabilit nedeductibilitatea TVA în sumă de DX lei pentru servicii în domeniul construcțiilor achiziționate de la furnizorii FZ1 SRL (DX1 lei), FZ2 SRL (DX2 lei), FZ3 SRL (DX3 lei), FZ4 SRL (DX4 lei) și FZ5 SRL (DX5 lei).

Organele de inspecție fiscală au constatat că acești furnizori nu au făcut dovada prin documente a realității achizițiilor de servicii, astfel încât nu s-a putut determina obiectiv dacă achizițiile înregistrate sunt reale, nu s-au putut stabili adevăratele societăți prestatoare de servicii și nici calitatea impozabilă a acestora, iar răspunderea pentru corecta întocmire a documentelor justificative este solidară, incubând atât furnizorii, cât și cumpărătorul/beneficiarul conform art. 6 alin. (2) din Legea nr. 82/1991.

Pornind de la documentele prezentate de contribuabil, considerate ca fiind insuficiente pentru a demonstra realitatea prestărilor de servicii, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea de controale încrucișate la furnizori, în urma cărora s-a constatat că societățile comerciale care au subcontractat lucrările de construcții nu au prezentat situații de lucrări, că nu pentru toate lucrările executate au fost întocmite procese-verbale de recepție, simpla prezentare a facturilor neasigurând exercitarea netulburată a dreptului de deducere a TVA. În urma controalelor încrucișate nu s-a putut stabili cu exactitate pentru care obiective au fost prestate serviciile de către salariații angajați ai furnizorilor pentru care s-au întocmit aceste controale, având în vedere că aceștia au contractate execuția și a altor obiective decât cele ale contribuabilului verificat.

Sub nr.2015, înregistrată la Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism în data de2015 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector q a Finanțelor Publice au formulat sesizare penală referitoare la RB și administratorii furnizorilor FZ3 SRL, FZ4 SRL, FZ2 SRL, FZ1 SRL și FZ5 SRL în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art. 8 alin. (1) și alin. (2) și art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și a art. 7 alin. (1) din Legea nr. 39/2003 privind prevenirea și combaterea criminalității organizate.

În motivarea sesizării organele de inspecție fiscală reiau constatările din raportul de inspecție fiscală nr. rifx/2015, pe care-l anexează împreună cu decizia de impunere nr. dcimp/2015 și procesele-verbale de control încrucișat încheiate la furnizorii FZ3 SRL, FZ4 SRL, FZ2 SRL și FZ1 SRL.

În drept, conform art. 214 "Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă" alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 214. - (1) **Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:**

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor savarsirii unei infracțiuni a carei constatare ar avea o înraurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;

b) solutionarea cauzei depinde, in tot sau in parte, de existenta sau inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecati".

Din sesizarea penala nr.2015 rezulta ca organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector q a Finantelor Publice au considerat că, în urma verificărilor încrucișate la furnizorii FZ3 SRL, FZ4 SRL, FZ2 SRL, FZ1 SRL și FZ5 SRL și la subcontractorii acestora, nu se poate certifica realitatea tranzacțiilor dintre furnizori și subcontractori și, implicit, pe lanțul tranzacțional, dacă prestările de servicii facturate către contribuabilul RB sunt reale, motiv pentru care au solicitat începerea cercetărilor în vederea constatării **existentei ori inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute la art. 8 și art. 9 din Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare:

"Art. 8. - (1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi **stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor**, taxelor sau contribuțiilor, **având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări** sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

(2) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 5 ani la 15 ani și interzicerea unor drepturi **asocierea** în vederea săvârșirii faptei prevăzute la alin. (1).

(3) Tentativa faptelor prevăzute la alin. (1) și (2) se pedepsește".

"Art. 9. - (1) **Constituie infracțiuni de evaziune fiscală** și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

[...]

c) **evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; [...]**".

În materia taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 145. - (2) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor**, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România; [...]"

În raport de speța ce face obiectul contestației se reține că organele de inspecție fiscală **nu i-au acordat contribuabilului RB, persoană impozabilă înregistrată în scop de TVA drept de deducere a TVA** în sumă de DX lei pentru servicii în domeniul construcțiilor achiziționate de la furnizorii FZ1 SRL (DX1 lei), FZ2 SRL (DX2 lei), FZ3 SRL (DX3 lei), FZ4 SRL (DX4 lei) și FZ5

SRL (DX5 lei) pe motiv că **nu s-a putut determina, obiectiv, dacă serviciile facturate de acești furnizori sunt reale ori nu, în condițiile în care o persoană impozabilă poate beneficia de dreptul de deducere numai pentru achiziții reale, efective, singurele susceptibile de a fi utilizate în folosul unor operațiuni reale.**

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrâurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o **strânsă interdependentă**, având în vedere că **în speță se ridică problema stabilirii realității achizițiilor de servicii realizate de persoana impozabilă RB de la furnizorii FZ1 SRL, FZ2 SRL, FZ3 SRL, FZ4 SRL și FZ5 SRL, nominalizați în sesizarea penală împreună cu contribuabilul contestator** ca fiind asociați în scopul de a obține, fără drept, rambursarea unor sume cu titlu de TVA de la bugetul de stat.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respective va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. [...] Înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei penale nr. 272 din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 72/1996 Curtea Constituțională a României a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de procedură penală [devenit art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură civilă] potrivit cărora “hotărârea definitivă a instanței penale *are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

Referitor la procedura administrativa, in Decizia nr. 95/2011 Curtea Constitutionala reitereaza ca "În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este *condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă*. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]"

Rezultă că prezenta speta se circumscrie considerentelor deciziilor Curtii Constitutionale mai sus enunțate, ținând seama ca Administratia Sector q a Finantelor Publice a înaintat sesizarea penală nr.2015 având la bază constatările din raportul de inspecție fiscală nr. rifx/2015 și a proceselor-verbale de control încrucișat încheiate la furnizori, ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. dcimp/2015 contestată, astfel că decizia privind suspendarea solutionarii cauzei se impune pentru a preintampina solutii contradictorii cu privire la aceeasi situatie si aceeasi persoana. *A proceda astfel și a soluționa pe fond cauza ar însemna ignorarea cercetărilor întreprinse de organele de urmărire penală efectuate în cauză în ceea ce privește realitatea prestațiilor pentru care contribuabilul contestator și-a dedus TVA, aspect ce face și obiectul contestației*, fapt ce ar fi putea conduce la o contrarietate între hotararea penala si cea civila, care ar determina afectarea prestigiului justitiei si a ordinii publice, cu consecintele ce ar putea decurge dintr-o atare situatie.

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei, procedura administrativa urmand a fi reluate in conformitate cu dispozitiile art. 214 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, ci modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza:

"Art. 214. – (3) **Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea** sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu".

De asemenea, conform pct. 10.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.NA.F. nr. 2.906/2014:

"10.1. *Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele*

de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2-2.4”.

Fata de cele anterior precizate se va suspenda solutionarea contestatiei formulate de contribuabilul RB pentru TVA deductibilă în sumă de DX lei, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile legale antecitate.

3.2. Referitor la TVA în sumă de DY lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă avea obligația colectării TVA pe baza cotei-standard de 24% pentru sumele încasate ca avansuri la momentul perfectării antecontractelor de vânzare-cumpărare, în condițiile în care aceste antecontracte au fost desființate sau reziliate, iar sumele reținute cu titlu de daune-interese, fără ca organele de inspecție fiscală să analizeze dacă aceste sume reprezintă contraprestația aferentă unei livrări de bunuri sau prestări de servicii.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că antecontractele de vânzare-cumpărare a unor imobile nr.2013 și nr.2013 încheiate de RB cu promitenți-cumpărători au fost ulterior reziliate/desființate prin declarații/convenții autentificate sub nr.2013 și nr.2013, promitenții-cumpărători fiind de acord cu reținerea sumelor achitate cu titlu de avans la perfectarea antecontractelor să fie reținută cu titlu de daune-interese.

Pe baza acestor constatări și a faptului că nu există hotărâre judecătorească pentru sumele reținute cu titlu de daune-interese organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA colectată cu cota de 24% față de TVA colectată de 5% la momentul facturării avansurilor, rezultând o diferență suplimentară de TVA colectată în sumă de DY lei, evidențiată în decizia de impunere nr. dcimp/2015 emisă în urma inspecției fiscale.

În drept, potrivit art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată:

”Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...].**

(3) **Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:**

[...]

b) **sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate; [...]**”.

Din punct de vedere al doctrinei juridice, prin *daune-interese* se înțeleg despăgubirile în bani pe care debitorul este îndatorat să le achite creditorului, în scopul acoperirii prejudiciului suferit de acesta ca urmare a neexecutării ori executării necorespunzătoare culpabile a obligațiilor contractuale asumate de debitor. Ele sunt clasificate în *daune-interese compensatorii*, menite să acopere prejudiciul suferit de creditor prin neexecutarea totală sau parțială ori necorespunzătoare a obligațiilor de către debitor și în *daune-interese moratorii*, menite să acopere prejudiciul suferit de creditor prin executarea cu întârziere a obligațiilor de către debitor. Fiind menite să acopere recuperarea integrală a prejudiciului, daunele-interese se compun atât din echivalentul pierderii efective suferite de creditor (*damnum emergens*), cât și din echivalentul beneficiului nerealizat (*lucrum cessans*).

Din punct de vedere al TVA, sunt excluse din baza impozabilă sumele solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate, textul art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal enumerând în această categorie sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale. Cum și daunele-interese stabilite convențional au rolul acoperirii prejudiciului suferit de creditor ca urmare a neexecutării ori executării necorespunzătoare culpabile a obligațiilor contractuale asumate de debitor, rezultă că ele se pot încadra în categoria ”orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale” enumerată la art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, sens în care s-a pronunțat și direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice într-o speță similară.

Rezultă că daunele-interese sunt excluse din baza de impozitare numai dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate și numai dacă nu reprezintă, în fapt, contravaloarea unor bunuri livrate sau a unor servicii prestate, după cum se prevede cu claritate la art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, astfel că excluderea daunelor-interese din baza impozabilă implică **analiza detaliată a modului de derulare a tranzacțiilor și a circumstanțelor care au stat la baza perceperii de daune-interese de către creditori.**

Or, în prezenta cauză, singurul motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit colectarea suplimentară a TVA în sumă de DY lei I-a constituit faptul că pentru sumele reținute cu titlu de daune-interese nu există hotărâre judecătorească, **fără să analizeze dacă sumele în cauză, indiferent de**

calificarea lor juridică dată prin înțelegerea dintre părți, reprezintă sau nu contravaloarea parțială sau totală a unor livrări de bunuri sau prestări de servicii.

Potrivit prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"Art. 94. - Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor** rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale**, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse. (...)"

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat **"organul fiscal este îndreptat să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz"**, iar conform art. 65 alin. (2) **"organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii"**.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptat să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le considera utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată a modului de derulare a tranzacțiilor și a circumstanțelor care au stat la baza percepției de daune-interese, în temeiul dispozițiilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, urmează a se dispune desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. dcimp/2015 cu privire la TVA colectată suplimentar în suma de DY lei.

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014, unde se stipulează:

“11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, Administrația Sector q a Finanțelor Publice va proceda la reanalizarea situației fiscale a contribuabilului, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acestuia și de reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 137 alin. (3) lit. b) și art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 7, art. 94, art. 214 alin. (1) lit. a) și alin. (3), art. 216 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 10.1, 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014

DECIDE

1. Suspendă în parte soluționarea contestației formulată de domnul RB împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. dcimp/2015 emisă de Administrația Sector q a Finanțelor Publice cu privire la TVA în sumă de DX lei, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

2. Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. dcimp/2015 emisă de Administrația Sector q a Finanțelor Publice cu privire la TVA în suma de DY lei, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea situației fiscale a contribuabilului, ținând cont de prevederile legale în vigoare, susținerile acestuia și de reținerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.