

**DECIZIA** nr. 06 din 2015  
privind solutionarea contestatiei  
formulata de XXX SRL,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. XX/2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov cu adresa nr. X/02.10.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. XX/2014, completata prin adresa nr. X/12.12.2014 inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 91723/17.12.2014, cu privire la contestatia **XXX SRL** cu sediul in oras ABC jud Ilfov.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/12.09.2014 si X/18.09.2014, completata prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/17.10.2014 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF **N**/2014, emisa de Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF R/2014 si comunicate, prin semnare de primire la data de 12.08.2014, prin care organele fiscale au stabilit obligatii de plata suplimentare reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de de X lei constand in dobinzi/majorari de intarziere in suma de de X lei si penalitati de intarziere in suma de de X 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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea XXX SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala la XXX SRL, perioada verificata in privinta taxei pe valoarea adaugata fiind 01.07.2012-31.12.2013.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF **N**/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF R/2014 organele fiscale nu au admis la deducere TVA in suma de X lei si au calculat accesorii aferente TVA in suma de X lei pentru perioada de pana la 06.08.2014.

Organele fiscale au transmis catre Parchetul de pe langa Tribunalul Ilfov sesizarea penala nr. X/2014, anexand raportul de inspectie fiscala nr. F-IF R/2014.

**II.** Prin contestatia formulata XXX SRL solicita anularea in totalitate a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF **N**/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF R/2014, prin care organele fiscale nu au admis la deducere TVA in suma de X lei si au calculat accesorii aferente constand in dobinzi/majorari de intarziere in suma de de X lei si penalitati de intarziere in suma de de X lei.

In sustinerea contestatiei societatea arata, in esenta, urmatoarele motive:

**1. Cu privire la TVA suplimentara de X lei aferent neajustarii TVA deductibila**

Considera ca nu avea obligatia legala da a ajusta TVA deductibila la momentul trecerii la regimul special de scutire pentru intreprinderi mici deoarece ii sunt aplicabile exceptiile prevazute de art. I alin. 1 pct. 62 din OUG nr. 125/2011 conform carora:

*„Prin exceptie, persoanele impozabile care solicita in cursul anului 2012 scoaterea din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA conform prezentului alineat nu au obligatia sa efectueze ajustarile de taxa corespunzatoare scoaterii din evidenta pentru bunurile/serviciile achizitionate pana la data de 30 septembrie 2011 inclusiv.”*

Invoca si prevederile art.125<sup>1</sup>, alin. 1 pct. 6 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform caruia bunurile sunt definite ca bunuri corporale mobile si imobile, concluzionand ca legiuitorul nu a facut nici o distinctie in privinta exceptiei invocate intre diferitele categorii de bunuri.

## **2. Cu privire la TVA suplimentara de X lei aferenta achizitiilor de la furnizorii XXSRL si AB SA**

Serviciile au constat in lucrari de proiectare pe terenul in suprafata totala de Y mp si nu numai pe terenul de X mp. Energia electrica livrata este deasemenea utilizata pe suprafata totala de Y mp.

## **3. Cu privire la TVA suplimentara de X lei aferenta serviciilor prestate de societatea AH LIMITED neadmisa la deducere de organele fiscale**

Organele fiscale au indicat drept prevederi legale incalcate art. 150 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, fara a indica motivele de fapt care au dus la neadmiterea deducerii.

Exista documente care atesta prestarea serviciilor de consultanta de societatea AH LIMITED. S-au depus la dosarul contestatiei facturi si contract.

## **4. Cu privire la accesoriile stabilite in sarcina sa**

Se apreciaza ca in masura in care debitele suplimentare nu sunt datorate atunci nici accesoriile stabilite nu sunt datorate.

Considera ca accesoriile au fost calculate eronat invocand in concret TVA in suma de X lei, cu termen scadent 25.04.2013 pentru care s-ar fi calculat accesorii din data de 25.08.2012.

S-au anexat contestatiei inscrisurile precizate.

**III.** Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

## **1. Cu privire la TVA suplimentara in suma de X lei aferenta neajustarii TVA deductibila la data anularii inregistrarii in scopuri de TVA**

Conform Deciziei de anulare a inregistrarii in scopuri de TVA nr. X/16.07.2012 emisa la solicitarea contestarii, incepand cu 17.07.2012, data comunicarii deciziei, persoanei impozabile i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA.

Organele fiscale au stabilit ca in luna anularii inregistrarii in scopuri de TVA, societatea avea obligatia de a ajusta TVA deductibila pentru activele corporale fixe aflate in proprietatea sa, constatate pe baza de inventariere la momentul trecerii la regimul de scutire, in conformitate cu normele metodologice de aplicare a articolului 152 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevazute de pct. 61 alin. 6 lit. b) din HG nr. 44/2004. Astfel

se ajusta TVA-ul dedus in suma de X lei. Ajustarea reprezintă anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

Contribuabilul sustine ca era exceptat de la obligatia ajustarii TVA deductibila, in baza prevederilor OUG 125/2011 care a modificat Codul fiscal si era aplicabila la acel moment, exceptie preluata si la art. II al OUG 24/2012, prevazand ca persoanele impozabile care trec la regimul special de scutire in anul 2012 nu au obligatia ajustarii TVA pentru bunurile/serviciile achizitionate pana la data de 30.09.2011.

Organele fiscale au transmis catre Parchetul de pe langa Tribunalul Ilfov sesizarea penala nr. X/2014 pe numele contestatarei, prin care au solicitat sa fie efectuate cercetari in vederea stabilirii existentei/inexistentei infractiunii prevazute de art. 9 alin. 1, lit. a) din Legea 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, pentru faptele descrise. In sesizarea s-a descris modul in care societatea a solicitat scoaterea din evidenta persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului special de scutire, si in aceeași luna, dupa ce solicitarea i-a fost aprobată, a realizat o tranzactie in suma de X Euro, la care astfel nu a mai avut obligatia sa colecteze TVA. Se apreciaza astfel ca societatea, folosindu-se de un artificiu, s-a sustras de la colectarea TVA aferenta tranzactiei efectuate, in conditiile in care nici nu a ajustat TVA dedusa.

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finantelor Publice București se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, cu privire la TVA suplimentara in suma de X lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București, Sesizarea penală nr. X/2014, împreună RIF-ul F-IF R/2014 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IF N/2014 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscala prevăzuta de art.9 alin.(1) lit. a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.***

**In fapt**, SC XXX SRL a solicitat, in temeiul prevederilor art. 152 din Codul fiscal, scoaterea din evidenta persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului special de scutire, fiind emisa de organul fiscal Decizia de anulare a inregistrării in scopuri de TVA nr. X/16.07.2012. Astfel, incepand din data de 17.07.2012 contestatara nu a mai fost platitoare de TVA. In data de 30.07.2012, in perioada de scutire de la plata TVA, a transferat catre o alta societate un teren in valoare de X euro (X lei). TVA-ul scutit la plata, in cota de 24%, a reprezentat X lei.

In baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF R/2014, inspectie efectuata pentru solutionarea rambursarilor de TVA solicitate pentru perioada 01.07.2012 – 31.03.2013, organele fiscale au stabilit TVA suplimentar in suma de X lei pe motivul ca in luna anularii inregistrării in scopuri de TVA (iulie 2012), societatea avea obligatia de a ajusta TVA deductibila pentru activele corporale fixe aflate in proprietatea sa, ajustare ce ar fi presupus anularea TVA dedusa in suma de X lei.

In perioada 2006 - iunie 2012 societatea a solicitat rambursari de TVA in suma totala de X lei, asa cum se arata in referatul cu propuneri de soluționare a cauzei.

**In drept**,

- potrivit prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***“(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 săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF R/2014 ce au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IF N/2014, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în cauză există suspiciuni de evaziune fiscală, în condițiile în care, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță se ridică problema „practicării unui artificiu” din partea contribuabilei în privința solicitării anularii în scopuri de TVA, cu consecința diminuării TVA datorată bugetului consolidat al statului.

Potrivit art. 9 alin. 1 lit. (a) din Legea 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale:

*“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:*

*a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile”.*

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. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „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 administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul Ilfov sesizarea penală nr. X/2014 pe numele contestatului. Prin sesizarea penală s-a solicitat să fie efectuate cercetări în vederea stabilirii existenței/inexistenței infracțiunii prevăzute de art.

9 alin. 1, lit. a) din Legea 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, pentru faptele contestatareii de a cere scoaterea din evidenta ca platitor de TVA, figurand din 17.07.2014 ca neplatitor de TVA, urmare aprobarii solicitarii prin Decizia nr. X/16.07.2014, in conditiile in care nu a ajustat TVA dedus si imediat dupa iesirea din evidenta platitorilor de TVA a realizat o tranzactie „scutita” de X euro la care nu a colectat TVA. Organele fiscale considera ca solicitarea si obtinerea statului de neplatitor de TVA a constituit „un artificiu” din partea contribuabilei, prin care aceasta a urmarit sustragerea de la indeplinirea obligatiilor fiscale.

Infrafractiunea de evaziune fiscala fata de care se solicita organelor penale sa efectueze cercetari, in vederea constatarii existentei sau inexistentei acesteia, este aceea de „ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile”, *“în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale”*.

Prin „ascunderea bunului” se înțelege ascunderea bunului atât în sens fizic cât și juridic. Prin „bun sau sursă impozabilă sau taxabilă” se înțelege veniturile și bunurile impozabile sau taxabile. Folosirea unui “artificiu” pentru anularea inregistrarii în scopuri de TVA urmata imediat de realizarea unei operatiuni impozabile in valoare de circa X Euro, “scutita” de colectarea TVA poate fi asimilata cu o ascundere in sens fizic a venitului impozabil avand in vedere ca societatea nu a mai avut obligatia depunerii decontului de TVA pentru luna iulie 2012 sau trimestrul III 2012 prin care sa declare operatiunea impozabila, cât si in sensul juridic avand in vedere ca desi operatiunea se inregistra in contabilitate, aceasta operatiune aparea ca scutita de plata taxei.

Este de netagaduit ca prin iesirea in luna iulie 2012 din randul platitorilor de TVA, contestatara a beneficiat, in aceeași luna, de neajustarea TVA dedus precum si de considerarea ca scutita de TVA a unei tranzactii de circa X Euro. Daca acest „artificiu” a constituit o evaziune fiscala, in sensul stabilirii existentei/inexistentei infrafractiunii sesizate, excede competentelor organelor fiscale. Astfel “penalul tine in loc civilul” ramanand ca solutia penala in privinta legalitatii sau ilegalitatii fapei de solicitarea a anularii inregistrarii in scopuri de TVA “in scopul ascunderii sursei impozabile” sa aiba o înrâurire hotărâtoare in solutionarea contestatiei. In cazul in care se va stabili existenta infrafractiunii sesizate este evident ca nu va subzista obligatia ajustarii TVA deductibil dar va exista obligatia colectarii TVA aferent operatiunii de instrainare a terenului in valoare de X euro, astfel ca la nivelul lunii iulie 2012 societatea ar datora TVA suplimentar stabilit prin decizia contestata.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii. A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infrafractiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, conform cărora:“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

*“ 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. [...]*”

Drept urmare se va suspenda soluționarea contestației pentru capatul de cerere cu privire la anularea deciziei contestate pentru TVA suplimentară în suma de X lei.

## **2. Cu privire la TVA suplimentară de X lei aferentă achizițiilor de la furnizorii XXSRL și XX SA**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au procedat corect prin neadmiterea la deducere a TVA în suma de X lei pentru servicii destinate unui imobil înstrăinat anterior contractării serviciilor.***

**In fapt**, organele fiscale nu au admis la deducere TVA în suma de X lei, compus din:

- X lei TVA înscris în factura seria SBSB 7158 din 15.11.2012 primită de la S.C. XXSRL, având înscrisă drept serviciu prestat „PROIECTARE FAZA DE ANSAMBLU REZIDENTIAL XX, ctr. 077/2008”;
- X lei TVA înscris în factura 3 MF 01490779/12.02.2013 primită de la XX SA S.A., pentru furnizarea de energie electrică la locul de consum din București, X.

Organele fiscale au motivat refuzul acordării dreptului de deducere prin faptul că la data prestării serviciilor susmenționate „Ansamblul Rezidențial și spații comerciale de la adresa din București, X”, care i-au fost destinate achizițiile, nu mai aparțineau contestatului care îl înstrăinase în 30.07.2014 către SC XX SRL, în baza Convenției autentificate sub nr. 591/30.07.2012. În Convenție s-a stipulat că se transferă către dobânditor toate certificatele, avizele, autorizațiile obținute de contestatului. S-a motivat în drept refuzul de acordare a dreptului de deducere prin prevederile art. 145, alin. (2), lit. a din Codul fiscal.

Societatea susține că serviciile prestate de furnizorul XXSRL au avut ca obiect lucrări de proiectare a „Ansamblului Rezidențial XX” pe terenul în suprafața de Y mp și nu numai pe terenul înstrăinat de numai X mp, ce a făcut parte din terenul de Y mp, aspect care reiese cu evidența din Contractul nr. 077/21.05.2008, anexând o copie a contractului, dar fără a indica care din prevederile contractului sunt relevante în cauză.

Copia contractului nr. 077/21.05.2008 depusă are 30 de file și cuprinde diverse obligații, generale sau concrete, pentru părți. Astfel nu rezultă din contract serviciile concrete prestate și cuprinse în factura seria SBSB 7158 din 15.11.2012. De altfel dovada prestării serviciilor și a conținutului acestora se face cu situații de lucrări, devize, procese verbale etc. și nu cu contracte. Forma scrisă a contractului de prestări servicii este doar o dovadă a acordului părților privind prestarea serviciilor, acord ce intervine anterior prestațiilor. Prestațiile se efectuează ulterior încheierii contractului și de aceea contractul

nu dovedeste decat intentia prestarii serviciilor respective. Totodata aflandu-ne in prezenta unui contract incheiat cu un „Proiectant General” ce prevede la pagina 2 pct. 4 „Proiectantul s-a oferit sa presteze diferite servicii descrise in specificatia serviciilor anexata la prezentul Contract”, specificatie care la randul sau are 10 pagini si diverse clauze, precum C.1 –proiectarea unui imobil cu suprafata desfasurata de minim 123,000 mp, nu se pot identifica ce anume servicii de proiectare s-au facturat in 15.11.2012, termenul „PROIECTARE FAZA DE ANSAMBLU REZIDENTIAL XX” nefiind identificat in Contract sau Specificatia serviciilor – Anexa A.

In privinta energiei electrice facturate de XX SA S.A. nu se indica in concret pentru ce consumatori de energie situati pe „alte terenuri” s-a achizitionat energia electrica si ce „serie de cheltuieli in concordanta cu obiectul de activitate al subscrisei” s-au efectuat, respectiv ce aparatura consumatoare de energie electrica in proprietatea sau in posesia contestatarei au utilizat energia furnizata. Deasemenea nu s-au depus nici un fel de probe in sustinerea argumentelor formulate.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

**a) operatiuni taxabile.**”

„**Art.146. - (1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.**

Astfel, potrivit dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, numai daca achizitiile indeplinesc mai multe conditii cumulative, si anume: achizitiile au avut loc in mod efectiv, au legatura cu activitatea economica a persoanei achizitoare si sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

In lumina acestor considerente si in continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale avand

dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa demonstreze ca operatiunile au fost efectiv prestate si ca sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind conditionata de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond cat si a celor de forma.

Se retine faptul ca legiuitorul a conditionat dreptul de deducere, printre altele, si de destinatia acestor achizitii, respectiv ca ele sa fie **utilizate in folosul operatiunilor impozabile ale societatii comerciale**.

De asemenea, rezulta ca societatea comerciala are dreptul sa deduca TVA aferenta bunurilor achizitionate, inasa doar daca respecta limitele si conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145 - 147 din lege.

In raport de aceste reglementari se retine faptul ca nu se acorda dreptul de deducere a TVA datorata sau achitata pentru bunurile care nu vor fi utilizate în scopul desfasurarii activitatii economice a persoanei impozabile care achizitioneaza aceste bunuri si servicii.

Prin urmare se constata ca societatea nu a depus probe care sa sustina afirmatiile sale si sa dovedeasca ca bunurile/serviciile achizitionate au fost utilizate in folosul operatiunilor impozabile si sa duca la stabilirea unei situatii diferite fata de cea retinuta in decizia contestata, drept pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

### **3. Cu privire la TVA suplimentara de X lei aferenta serviciilor prestate de societatea AH LIMITED neadmisa la deducere de organele fiscale**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat corect prin neadmiterea la deducere a TVA in suma de RIF-ul F-IF R/2014 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IF N/2014 contestată in conditiile in care decizia contestata nu prevede motivele de fapt, iar in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei atacate s-a mentionat doar ca se considera locul prestarii serviciilor externe locul unde beneficiarul isi are domiciliul fiscal, conform prevederilor art. 150 alin. (2) din Codul fiscal.***

In fapt, din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Societatea arata ca nu s-au indicat motivele de fapt pentru care TVA in suma de X lei nu a fost admis la deducere si ca organul fiscal s-a limitat la a indica prevederile art. 150 alin. 2 din Legea nr. 571/2003. Prin urmare considera ca indeplineste conditiile de rambursare si TVA a fost corect dedus.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a cauzei, organul fiscal emitent al deciziei contestate arata ca „nu s-au mai mentionat motivele respingerii intrucat, in RIF nr. F – IF R/2014, organele fiscale emitente au considerat ca explicatiile date pentru neadmiterea deducerii TVA aferent facturilor emise de furnizorii XXSRL si ED SA se extind si asupra facturii de servicii prestate de catre firma AH LIMITED, UE”.

#### **In drept:**

- potrivit art. 43, art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„Art. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;



- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;”

„Art. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

- potrivit art. 150 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 150 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România [...]

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

- potrivit art. 175 alin. (2) din Codul de procedura civila aprobat prin legea nr. 134/2010:

„Art. 175

Nulitatea condiționată

[...]

(2) În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară.”

Deși motivele de fapt și de drept constituie elemente obligatorii ale actelor administrative fiscale, lipsa acestora nu este prevăzută expres de art. 46 din Codul de procedura fiscală ca motive de nulitate a actului administrativ fiscal. Prin urmare ne putem afla cel mult în prezenta unei nulități virtuale, condiționată de existența unei vătămări, așa cum este prevăzut de art. 175 din Noul cod de procedura civilă aprobat prin legea nr. 134/2010. Nefiind o nulitate expres prevăzută, prin interpretarea *per a contrario* a art. 175 alin. 2 din NCPC, rezulta că vătămarea suferită nu se prezuma că trebuia indicată de contestatar. Argumentul *per a contrario* se întemeiază pe principiul de logică numit legea terțului exclus (*tertium non datur*)-, atunci când se afirmă ceva, se neagă contrariul - *qui dicit de uno, negat de altero*.

În cazul TVA dedusă provenită din facturile primite de la furnizorii XXSRL și ED SA se reține că, în aceste cazuri, respingerea dreptului de deducere a TVA este formulată astfel în RIF: „Motivația respingerii se datorează faptului că la data când s-au efectuat serviciile susmenționate...avea încheiată convenția de dare în plată...autenticată sub nr. 591/30.07.2012...prin care se stipula că toate certificatele, avizele, aprobările și autorizațiile aferente terenului ca face obiectul tranzacției, obținute...pană la data semnării convenției, vor fi transferate...” cumparatorului. Respingerea dreptului de deducere a TVA (în suma de X lei) înscris în facturile primite de la AH LIMITED, UE, este înscrisă în RIF la pagina 6, imediat motivației inserate anterior, iar prin contestația depusă nu se invocă vreo vătămare suferită ca urmare a nemotivării în fapt cu privire la TVA suplimentară în suma de X lei. În apărarea sa contestatară susține că tranzacțiile cu AH LIMITED sunt reale, au fost realizate în scopul obținerii de venit conform obiectului de activitate al

societatii, exista documente care atesta prestarea acestora, ceea ce atesta ca a inteles acuzatiile aduse de organul de inspectie fiscala.

In decizia contestata, TVA suplimentara in suma de X lei, stabilita de organul de inspectiei fiscala ca urmare a neacceptari la deducere a TVA inscrisa in facturile primite de la firma AH LIMITED, UE, nu este prevazuta separat, fiind inclusa in suma totala a TVA stabilit suplimentar, de X lei. Astfel motivele de fapt si de drept cuprinse in decizia de impunere nr. F-IF **N**/2014 se aplica inclusiv pentru TVA suplimentar in suma de X lei.

Din analiza prevederilor mai sus invocate rezulta ca actele administrativ fiscale trebuie sa cuprinda motivele de fapt si temeiul de drept. Motivele de fapt ce au stat la baza emiterii actelor administrativ fiscale atacate sunt cuprinse in RIF-ul F-IF nr. R/2014 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-IF **N**/2014, contestată.

Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de X lei aferenta serviciilor prestate de societatea AH LIMITED, din RIF-ul si decizia contestata rezulta ca aceasta este aferenta achizitiilor efectuate in perioada iulie 2012 – martie 2013. Din facturile (Invoice) nr. 2012– WH– 2.9/13.07.2012 in valoare de X Euro, nr. 2012– WH– 3.0/15.09.2012 in valoare de X Euro, nr. 2012– WH– 3.1/15.10.2012 in valoare de X Euro, nr. 2012– WH– 3.2/01.11.2012 in valoare de X Euro si nr. 2012– WH– 3.3/04.12.2012 in valoare de X Euro, aflate la dosarul contestatiei, rezulta ca acestea se refera la taxe de consultanta lunara pentru lunile iulie –decembrie 2012 (X Euro/luna) La dosar s-a depus si Declaratia privind inregistrarea contractului nr. X01.09.2010 incheiat cu AH LIMITED din UE, la Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov sub nr. X/24.09.2010. In contract se prevede un tarif lunar de X Euro.

Conform art. 8 alin.1 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003 „Limba oficială în administrația fiscală este limba română.”

Contractul depus de contestatara la dosarul contestatiei (in limba engleza, netradus), neinsotit de situatii de lucrari sau alte documente, nu face proba realitatii prestarii serviciilor si in ce ar fi constat consultanta prestata. Anexa B la contract se refera la servicii de pana la 31.03.2011 iar contractul s-a incheiat la data de 01.09.2010, cu o valabilitate de 24 de luni. Din partea AH LIMITED, UE, contractul este semnat de Favieli Stelian, in calitate de director, persoana inscrisa in RIF din 12.08.2014 si ca reprezentant legal al contestatarei, in baza actului constitutiv al SC XXX SRL din 27.06.2012 . Contractul a expirat in 31.08.2012 si nu s-a depus dovada prelungirii acestuia si a inregistrarii la organul fiscal a prelungirii contractului, prin act aditional. Desi se sustine ca exista documente care atesta prestarea serviciilor facturate de AH LIMITED, aceste documente nu s-au depus la dosarul contestatiei in copie sau original.

Potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, contestatia trebuie sa cuprinda dovezile pe care se intemeiaza, iar analiza contestației se face în raport de documentele existente la dosarul cauzei:

„Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) *datele de identificare a contestatorului;*
- b) *obiectul contestației;*
- c) *motivele de fapt și de drept;*
- d) *dovezile pe care se întemeiază;* ”

„Art. 213 Soluționarea contestației

(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în*

raport de susținerea părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ **11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) 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;”**

Prin urmare se constata ca societatea nu a invocat suferirea vreunei vatamari odata cu invocarea nemotivarii in fapt a actului administrativ fiscal si totodata nu a depus probe care sa sustina afirmatiile sale si sa duca la stabilirea unei situatii diferite fata de cea retinuta in decizia contestata, drept pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

**4. Cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de X lei constand in dobinzi/majorari de intarziere in suma de de X lei si penalitati de intarziere in suma de de X lei.**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finantelor Publice București se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de X lei, în condițiile în care soluționarea contestației privind debitul principal ce generează accesorii se suspenda până la rezolvarea cauzei penale, iar accesoriile nu sunt evidenciate separat pentru debitele tratate anterior la punctele 2 și 3.**

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF N/2014 s-au stabilit in sarcina contribuabilei majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de X lei, calculate pentru TVA suplimentara in suma totala de X lei, din care X lei TVA de plata cu termen scadent 25 august 2012 si X lei TVA de plata cu termen scadent la 25 aprilie 2013. Solutionarea TVA contestata in suma de X lei se suspenda pana la solutionarea laturii penale. Accesoriile aferente sumei de X lei TVA de plata cu termen scadent la 25 aprilie 2013 (reprezentand 1,3% din debitul generator de accesorii) nu sunt evidenciate distinct in actul administrativ fiscal.

Avand in vedere ca prin prezenta decizia se suspenda solutionarea contestației impotriva debitului principal generator de accesorii, aplicandu-se regula **“accessorium sequitur principalem”** si totodata accesoriile nu sunt calculate separat pentru debitele tratate la punctele 2 si 3 din prezenta decizie, se suspenda solutionarea contestației in privinta accesoriilor in suma de X lei, pana la solutionarea laturii penale, in temeiul art. 214, alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.145, art.146 si art. 150 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 8 alin. (1), art. 43, art. 46, art. 213 alin.(1) lit. d), art. 214 alin.(1) lit.a) si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.10.1 si pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind

Codul de procedură fiscală; art. alin. (2) din Codul de procedura civila aprobat prin legea nr. 134/2010:

## DECIDE

1. Suspenda soluționarea contestației formulata de XXX SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF **N**/2014, emisa de Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov, pentru TVA suplimentara in suma X lei, pana la solutionarea cauzei penale. Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de XXX SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF **N**/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF R/2014 prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Judeteneana a Finantelor Publice Ilfov au stabilit obligatii de plata suplimentare reprezentand TVA in suma de X lei .

3. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de XXX SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF **N**/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF R/2014 prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Judeteneana a Finantelor Publice Ilfov au stabilit obligatii de plata suplimentare reprezentand TVA in suma de X lei.

4. Suspenda soluționarea contestației formulata de XXX SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF **N**/2014, emisa de Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov, pentru accesorii in suma de X lei, pana la solutionarea cauzei penale. Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.

Director general