

DECIZIA nr 865/2019
privind reluarea din oficiu a procedurii de solutionare
a contestatiei formulata de **SC x SRL**,
inregistrata la AS2FP sub nr.x,
reinregistrata sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 s-a sesizat din oficiu, emitand in acest sens Referatul nr. x, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de **SC x SRL**, cu sediul, la data prezentei, in Bucuresti, sector 4, strada Turnu Magurele nr. 5, inregistrata la AS2FP sub nr. x, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AS2FP.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS2FP sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AS2FP, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = accesorii aferente TVA;
- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare.

Se retine ca:

A. Prin Decizia nr. x, DGRFPB a dispus:

*“Suspenda solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei, pana la solutionarea definitiva si irevocabila a cauzei ce face obiectul dosarului nr. x, aflat pe rolul Tribunalului Municipiului Bucuresti.*

Procedura administrativa urmeaza a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii si tinand cont de cele retinute prin prezenta.”

B. Prin Decizia civila nr. x din data de 11.12.2014 pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti in dosarul nr. x, ramasa irevocabila prin Hotararea nr. x din data de 24.02.2016 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie s-au dispus urmatoarele:

“Admite cererea de constatare a nulitatii contractului de vanzare-cumparare nr. x pe care il constata nul.”

C. Pana la data de 02.10.2019, DGRFPB nu a fost sesizata nici de societatea contestatara, nici de organul fiscal de domiciliu care se ocupa de administrarea obligatiilor fiscale ale contribuabilului, nici de emitentul actului administrativ fiscal atacat, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei, pe motiv ca dosarul nr. x a fost solutionat definitiv (irevocabil).

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si dispozitiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 va proceda la reluarea din oficiu a solutionarii contestatiei formulata de **SC x SRL**, inregistrata la AS2FP sub nr. x, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AS2FP.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Decizia de impunere atacata este nula, avand in vedere urmatoarele considerente:

A. Nerespectarea dispozitiilor imperative ce reglementeaza unicitatea inspectiei fiscale:

Verificarea modului de calcul si de virare al TVA aferenta perioadei 12.08.2011 – 30.09.2011 a fost realizata de organele fiscale, desi, anterior, societatea a mai fost supusa unei inspectii fiscale avand ca obiect aceeasi perioada si acelasi impozit (TVA), finalizata prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x si emiterea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x si a Deciziei de impunere nr. x

Cu privire la perioada 12.08.2011 – 30.09.2011, nu s-au constatat diferente.

In acest sens, societatea invoca dispozitiile art. 105 alin 3, art. 105¹ din Codul de procedura fiscala, republicat, subliniind faptul ca organele de inspectie fiscala nu au emis decizie de reverificare, pe care avea dreptul s-o conteste.

B. Nerespectarea dispozitiilor privind emiterea si comunicarea avizului de inspectie fiscala:

Extinderea inspectiei pe perioada 12.08.2011 – 30.09.2011 nu putea fi realizata, intrucat au fost incalcate dispozitiile legale privind emiterea si comunicarea unui aviz de inspectie fiscala.

C. Organele de inspectie fiscala au incalcat dreptul societatii de a fi ascultata:

In acest sens, au fost incalcate dispozitiile art. 9 alin 1 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Desi in cuprinsul raportul de inspectie fiscala s-a facut referire la adresa nr. x comunicata de Ministerul Finantelor Publice – Directia de Legislatie in domeniul TVA, continutul acesteia nu i-a fost adus la cunostinta.

D. In ceea ce priveste fondul cauzei :

Deductibilitatea TVA aferenta perioadei 12.08.2011 – 30.06.2012 nu poate fi pusa sub semnul intrebarii atata timp cat tranzactiile sunt reale, iar obligatiile contabile si fiscale au fost indeplinite atat de societate, cat si de furnizori.

Achizitiile au fost efectuate in vederea realizarii unei investitii constand in edificarea unei constructii situate in x, ce urma a fi exploatata ulterior prin inchiriere.

Litigiul dintre Primaria Municipiului Bucuresti si societate are ca obiect numai anularea contractului de vanzare-cumparare a terenului situat in x, fara ca acest litigiu sa vizeze si constructia edificata partial pe acest teren la momentul initierii acestui litigiu.

In ceea ce priveste terenul, societatea este un cumparator de buna credinta care l-a achizitionat in baza unor documente care atestau faptul ca vanzatorul avea calitatea de proprietar al acestuia.

Dreptul de proprietate al societatii asupra constructiei nu este si nu a fost contestat.

Achizitiile efectuate in perioada 12.08.2011 – 30.06.2012 au fost realizate exclusiv in vederea efectuarii unor lucrari absolut necesare pentru constructia edificata pe acest teren, constructie care se afla fara echivoc in proprietatea subscrisei.

De asemenea, achizitiile pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere au avut ca destinatie exclusiva constructia edificata de societate, care nu face obiectul niciunui litigiu.

In ceea ce priveste intentia subscrisei de a exploata bunul imobil pentru operatiuni taxabile, aceasta a fost probata, cata vreme investitia a fost realizata de societate cu scopul declarat de a valorifica prin inchiriere constructia edificata, operatiune care se incadreaza in domeniile de activitate prevazute de actul constitutiv.

Societatea invoca Hotararea CEJ in cauza C – 110/94, concluzionand ca autoritatea fiscala poate sa solicite rambursarea sumelor in mod retroactiv, in situatia in care se constata ca deducerile au fost facute in baza unor declaratii false.

Investitia a fost initiata inainte de data de 12.08.2011, data la care organele de control au apreciat ca aceasta avea cunostinta de existenta litigiului cu Primaria Municipiului Bucuresti.

Achizitiile au fost impuse de necesitatea efectuarii unor lucrari menite sa previna producerea unor accidente sau pagube vecinatatilor, astfel cum reiese din adresa nr x emisa de Inspectoratul de Stat in Constructii, astfel ca aceste achizitii au fost efectuate in baza unor motive obiective care nu au depins de vointa, dreptul de deducere a TVA incadrandu-se la pct 45 alin 6 din HG nr. 44/2004.

In speta nu este aplicabila Hotararea CEJ in cauza C – 142/11, invocata de organele de inspectie fiscala, intrucat s-a pornit eronat de la premisa ca titlul de proprietate asupra terenului este anulat si ca imobilul este un tot unitar, compus din terenul in litigiu si cladirea construita pe el.

Avand in vedere ca societatea nu datoreaza debitul reprezentand TVA in suma de x lei, rezulta ca nu datoreaza nici accesoriile aferente TVA compuse din dobanzi de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS2FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand accesorii aferente TVA .

Se retine ca organele de inspectie fiscala:

- au procedat la ajustarea TVA dedusa de societate in perioada 12.08.2011 - 30.09.2011, in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunurilor si servicii destinate realizarii investitiei imobiliare pe terenul aflat in litigiu cu Primaria Municipiului Bucuresti, conform prevederilor art. 148 alin 1 lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- au stabilit ca societatea nu are drept de deducere aferenta TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei) aferenta achizitiilor de servicii efectuate in perioada 01.10.2011 - 30.06.2012, destinate realizarii investitiei imobiliare pe terenul aflat in litigiu cu Primaria Municipiului Bucuresti;

- au calculat accesorii in suma totala de x lei (x lei + x lei), pentru perioada 26.10.2011 - 25.01.2013, aferente TVA in suma de x lei

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

3.1 Referitor la TVA în suma de x lei:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea își poate păstra dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor destinate realizării investiției imobiliare, în condițiile în care la momentul angajării costurilor respective știa că terenul pe care s-a realizat investiția respectivă se afla într-un litigiu și există riscul restituirii acestuia către Primăria București.

In fapt, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, AS2FP a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x, prin care a stabilit TVA stabilită suplimentar de plată în suma de x lei, care provine din:

- ajustarea TVA dedusă de societate în perioada 12.08.2011 - 30.09.2011, în suma de x lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării investiției imobiliare pe terenul aflat în litigiu cu Primăria Municipiului București, conform prevederilor art. 148 alin 1 lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- neacordarea dreptului de deducere aferentă TVA în suma totală de x lei (x lei + x lei + x lei) aferentă achizițiilor de servicii efectuate în perioada 01.10.2011 - 30.06.2012, destinate realizării investiției imobiliare pe terenul aflat în litigiu cu Primăria Municipiului București;

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea nu a realizat operațiuni taxabile și nu a prezentat nicio dovadă obiectivă care să-i susțină intenția declarată de a realiza operațiuni taxabile, prin exploatarea bunului imobil în cauză, cu atât mai mult cu cât terenul face obiectul unui litigiu cu Primăria Municipiului București, cu privire la anularea dreptului de proprietate asupra acestuia, în dosarul nr. x, aflat pe rolul Tribunalului Municipiului București.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 145, art. 146 și art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale:

Codul fiscal:

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile (...).”

Norme metodologice:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care **această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta

începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. (...)

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145—art. 147¹ din Codul fiscal.”

Codul fiscal:

“Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 sau 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 (...).”

“Art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

(...) b) **dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile**, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138 (...).”

A. Referitor la justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii se retin urmatoarele:

Începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeană de Justiție a reținut că art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat în sensul că, din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate ce da naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă (paragr. 18 din hotărâre).

În cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a reținut că art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat în sensul în care să i se permită unei persoane impozabile să acționeze ca atare să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre **dreptul de a solicita dovezi** pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeaasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de **indeplinirea cumulativa a conditiilor de forma** (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) si **a conditiei de fond esentiale**, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, 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**.

B. Referitor la ajustarea TVA deductibila:

Astfel cum a fost aratat anterior, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea realizării de operațiuni cu drept de deducere, consecința fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intenției, dreptul de deducere nu poate fi exercitat chiar din momentul achiziției bunurilor și serviciilor respective.

Pentru a se asigura neutralitatea TVA intervine **mecanismul ajustării dreptului de deducere, care funcționează în dublu sens:** prin ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere) când persoana câștigă acest drept ca urmare a alocării ulterioare a achizițiilor pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, achiziții pentru care inițial nu s-a dedus TVA și prin ajustarea în favoarea statului (adică anularea dreptului de deducere) când persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile alocate inițial realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere.

Reiese, așadar, că **ajustarea în favoarea statului implică a priori îndeplinirea condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere**, adică justificarea intenției de a aloca achizițiile realizării unor operațiuni cu drept de deducere **întrucât ajustarea în favoarea statului nu reprezintă altceva decât anularea totală sau parțială a dreptului de deducere exercitat inițial.**

În concluzie, **persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere (i.e. taxabile) și pe baza intenției de a realiza în viitor astfel de operațiuni justificată cu dovezi obiective care să permită evaluarea acestei intenții, iar, in cazul in care intervin modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, se procedeaza la ajustarea taxei initial deduse.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

A.

- **SC x SRL** a achizitionat un teren liber de constructii, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x, incheiat cu x, care, la randul lor, achizitionasera terenul de la Faur Ioan, conform contractului de vanzare-cumparare nr. x;

- Primaria Municipiului Bucuresti a autorizat executarea lucrarilor de construire pentru proiectul imobiliar, emitand, in acest sens, Autorizatia de construire nr. x din data de 17.11.2005, cu valabilitate pana in data de 29.10.2009;

- prin adresa nr. x, societatea a solicitat Primariei eliberarea unei noi autorizatii de construire;

- ulterior, aceeasi institutie a emis Autorizatia de construire nr. x, prin care a autorizat-o pe societatea contestatara sa execute numai **lucrari de interventie in regim de urgenta pentru punerea in siguranta a incintei de piloni si a infrastructurii imobilului** situat pe x;

- in vederea executarii acestor lucrari, societatea contestatara a achizitionat in perioada **12.08.2011 - 30.06.2012**, bunuri si servicii de la:

- SC x SRL, in legatura cu care a dedus TVA in suma de x lei;

- SC x SRL, in legatura cu care a dedus TVA in suma de x lei;

- BIA x, in legatura cu care a dedus TVA in suma de x lei;
- SC x, in legatura cu care a dedus TVA in suma de x lei;
- x si x, in legatura cu care a dedus TVA in suma de x lei.

B.

Se retine si ca:

- neemiterea unei autorizatii de constructie pentru finalizarea investitiei inceputa in baza Autorizatiei nr. x, a fost consecinta faptului ca Primaria Municipiului Bucuresti a constatat ca x a folosit acte false pentru dobandirea dreptului de proprietate asupra terenului, fiind deschis dosar penal impotriva vanzatorilor din cele doua contracte de vanzare-cumparare nr. x si nr. x;

- astfel ca, la data de **20.10.2010**, Primaria Municipiului Bucuresti a introdus la Tribunalul Municipiului Bucuresti actiunea ce face obiectul dosarului nr. x, avand ca scop anulara contractelor de vanzare-cumparare nr. x si nr. x;

- cu privire la litigiul ce face obiectul dosarului nr. x, prin Certificatul de grefa emis la data de **09.08.2011** de Tribunalul Bucuresti, Sectia a III-a Civila se certifica urmatoarele aspecte:

*„Se certifica de noi, grefa acestei instante, ca pe rolul Sectiei a III a Civila se afla spre solutionare dosarul x, privind cererea de chemare in judecata formulata de reclamantul Municipiul Bucuresti prin Primarul General, in contradictoriu cu paratii x, **SC x SRL**, avand ca obiect anulare act. ”;*

- din Incheierea nr. x emisa de Oficiul de cadastru si publicitate imobiliara Bucuresti Sector 1, rezulta ca, **in Cartea funciara** nr. 403 deschisa pentru imobilul de la adresa de mai sus, **s-a notat existenta unui litigiu in favoarea Primariei Municipiului Bucuresti**, prin primarul general, avand ca obiect anulara celor doua contracte de vanzare – cumparare;

- prin declaratia notariala autentificata sub nr. x, pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala prin adresa nr. x, SC x SRL a declarat urmatoarele:

“- avand in vedere ca pentru imobilul proprietatea SC x, situat in x, este in curs de a se emite o autorizatie de construire pentru finalizarea unui imobil de birouri si spatii comerciale in regim de inaltime 2S+P+4E+5E retras;

- avand in vedere ca in prezent pe rolul instantei judecatoresti exista un litigiu cu privire la titlurile de proprietate asupra imobilului;

*- **exonereaza de orice raspundere si nu va pretinde despagubiri Primariei Municipiului Bucuresti pentru o eventuala anulare a Autorizatiei de construire ca urmare a anularii, printr-o sentinta judecatoreasca definitiva si irevocabila a titlului de proprietate pe care SC x il are asupra imobilului.***

C. Drept urmare, organele de inspectie fiscala:

- au procedat la ajustarea TVA dedusa de societate in perioada 12.08.2011 - 30.09.2011, in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunurilor si servicii destinate realizarii investitiei imobiliare pe terenul aflat in litigiu cu Primaria Municipiului Bucuresti, conform prevederilor art. 148 alin 1 lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- au stabilit ca societatea nu are drept de deducere aferenta TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei) aferenta achizitiilor de servicii efectuate in perioada 01.10.2011 - 30.06.2012, destinate realizarii investitiei imobiliare pe terenul aflat in litigiu cu Primaria Municipiului Bucuresti;

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedre urmatoarele considerente:

1. Referitor la exceptia de fond privind reverificarea aceleesi perioade invocată de societate, în sensul că inspectia fiscală a cuprins și perioade deja verificate printr-o altă inspectie fiscală, fapt care încalcă dispozitiile art. 105 pct. (3) din Codul de procedura fiscală, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin urmatoarele:

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. x, in baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x contestată, organele de inspectie fiscală din cadrul AS2FP au efectuat verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada **01.10.2011 - 30.06.2012**.

De asemenea, prin același act de control s-a constatat că ultima verificare fiscală pe linie de TVA a fost efectuată prin Raportul de inspectie fiscală nr. x si a vizat perioada **01.01.2006 - 30.09.2011**.

Prin urmare, întrucât prin Raportul de inspectie fiscală nr. x, organele de inspectie fiscală au verificat taxa pe valoarea adăugată pentru perioada **01.01.2006 - 30.09.2011**, iar prin Raportul de inspectie fiscală nr. x, care a stat la baza emiterii Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x contestată, organele de inspectie fiscală au efectuat verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada **01.10.2011 - 30.06.2012**, rezulta ca exceptia societății privind reverificarea nu este întemeiată, organele de inspectie fiscală respectând prevederile art. 105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, care precizează că «(3) *Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.(...)*»

Se retine ca, organele de inspectie fiscala nu au reverificat perioada 12.08.2011 - 30.09.2011, respectiv nu au anulat, in temeiul dispozitiilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dreptul de deducere a TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunurilor si servicii destinate realizarii investitiei imobiliare, astfel cum a fost acordat de organele de control cu ocazia inspectiei fiscale anterioare, **ci au constatat ca, in perioada supusa impunerii (01.10.2011 - 30.06.2012) au aparut modificari ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, necunoscute in cazul inspectiei anterioare** (organul fiscal nefiind parte în dosarul nr. x aflat pe rolul Tribunalului Bucuresti), motiv pentru care au procedat la ajustarea deducerii inițiale, conform dispozitiilor art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. În ceea ce privește argumentul societății privind necomunicarea unui aviz de inspectie fiscala:

Potrivit art.101 alin. 1, art. 102 alin 4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 101** Avizul de inspectie fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspectiei fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscală.”

“**Art. 102 (4) Emiterea avizului de inspectie fiscală nu este necesară:**
(...) d) **pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.**”

Se retine ca, inspectia fiscală a fost inițiată in vederea solutionarii cererilor societatii, respectiv a deconturilor de TVA cu sume de rambursat (DNOR) nr. x, motiv pentru care nu era necesara emiterea unui aviz de inspectie fiscala.

Prin urmare, exceptia invocata de societate potrivit careia organele de inspectie fiscală nu și-au îndeplinit obligatia de a transmite societății avizul de inspectie fiscală, este neintemeiata.

3. Referitor la nulitatea deciziei de impunere atacata:

Potrivit prevederilor art. 46 din Legea nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“**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.”

În conformitate cu prevederile invocate, elementele care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal sunt expres si limitativ prevazute, respectiv nulitatea este determinată **doar** de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6) din același act normativ, dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă eroare.Or, in speta, decizia de impunere atacata contine toate aceste elemente.

4. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala au incalcat dreptul societatii de a fi ascultata:

Potrivit prevederilor art. 9 alin. (1) si art. 107 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

„**Art. 9** Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”,

“**Art. 107** (2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspectie fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspectiei fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspectie fiscală.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspectie fiscală, la încheierea inspectiei fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligatia ca înaintea luării unei

decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că prin adresa nr. x, anexa a raportului de inspectie fiscala, organele de control au înștiințat societatea că în data de 25.01.2013, va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, societatea avand posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscală, conform dispozitiilor legale anterior mentionate

De altfel, urmare discuției finale, societatea și-a exprimat, prin adresa nr x, punctul de vedere față de constatările echipei de inspectie fiscală.

Prin urmare, aceasta nu a fost prejudiciată în dreptul de a fi ascultată și informată pe parcursul desfășurării inspectiei fiscale și, mai mult, aceasta și-a exercitat dreptul de a formula punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscală rezultate în urma inspectiei fiscale efectuate.

Referitor la punctul de vedere exprimat de directia de specialitate din MFP, societatea nu face dovada ca a solicitat in mod expres, respectiv ca organele de inspectie fiscala au refuzat punerea la dispozitie a adresei respective.

4. In ceea ce priveste fondul cauzei :

Asa cum a fost deja aratat, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, dar **numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare** si, din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor **circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, in speta, **societatea stia ca la momentul angajarii costurilor** efectuate in legatura cu edificarea proiectului imobiliar, terenul pe care a fost dezvoltata investitia imobiliara, **se afla intr-un litigiu si exista riscul restituirii acestuia catre Primaria Municipiului Bucuresti.**

De altfel, prin declaratia notariala autentificata sub nr. x, pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala prin adresa nr. x, SC x SRL a declarat ca **“exonereaza de orice raspundere si nu va pretinde despagubiri Primariei Municipiului Bucuresti pentru o eventuala anulare a Autorizatiei de construire ca urmare a anularii, printr-o sentinta judecatoreasca definitiva si irevocabila a titlului de proprietate pe care SC x il are asupra imobilului.”**

Mai mult, dosarul nr. x din 15.01.2015 a fost solutionat prin Decizia civila nr. x din 11.12.2014 emisa de Curtea de Apel Bucuresti, ramasa definitiva (irevocabila) prin Hotararea Inaltei Curti de Casatie si Justitie nr. x din data de 24.02.2016, prin care s-a dispus:

“(...) Schimba in parte sentinta apelata, in sensul ca **admite cererea de constatare a nulitatii contractului de vanzare-cumparare nr. x, pe care il constata nul. (...)**”

“Respinge recursul declarat de SC x SRL impotriva Deciziei civile nr. x pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti, ca nefondat. Irevocabila.”

Drept pentru care, rezulta ca, in mod corect, organele de inspectie fiscala:

- au procedat la ajustarea TVA dedusa de societate in perioada 12.08.2011 - 30.09.2011, in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunurilor si servicii destinate realizarii investitiei imobiliare pe terenul aflat in litigiu cu Primaria Municipiului Bucuresti, conform prevederilor art. 148 alin 1 lit b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- au stabilit ca societatea nu are drept de deducere aferenta TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei) aferenta achizitiilor de servicii efectuate in perioada 01.10.2011 - 30.06.2012, destinate realizarii investitiei imobiliare pe terenul aflat in litigiu cu Primaria Municipiului Bucuresti;

Prin urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate cu privire la acest capat de cerere.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma totala de x (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca AS2FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x (x lei + x lei) prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AS2FP a stabilit in sarcina societatii, pentru perioada 25.10.2011 - 25.01.2013, accesorii in suma totala de x (x lei + x lei) aferente TVA in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

„Art. 120 (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de întârziere.

Referitor la suma de x (x lei + x lei) reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata

stabilite de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de întârziere aferente TVA reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in sarcina societatii a fost retinut debitul de natura TVA in suma de x lei lei, rezulta ca **SC x SRL** datoreaza si suma de x (x lei + x lei) cu titlu de accesorii aferente TVA. Mai mult, societatea nu a depus situatii din care sa rezulte ca au calculate eronat dobanzile si penalitatile de intarziere contestate, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145, art. 146 si art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 277 alin 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AS2FP, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de 669.095 lei, care se compun din:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = accesorii aferente TVA;
- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare.

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