

**DECIZIA** nr. 672/2015  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
domnul **x**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AS4FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de domnul **x**, cu domiciliul fiscal in x, prin x, cu sediul (domiciliul procedural ales al contribuabilului) in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS4FP sub nr. x, completata prin adresa inregistrate la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, comunicata in data **06.05.2015**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Contribuabilul contesta TVA respinsa la rambursare in suma 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 domnul **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1. Refuzul dreptului de deducere a TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de servicii (lucrari de constructie) incalca in mod evident atat legislatia comunitara, cat si cea nationala.

Situatiile de lucrari sustin realitatea serviciilor. Mai mult, realitatea serviciilor poate fi probata si prin verificare la fata locului a proiectelor rezidentiale derulate in perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au incalcat principiul neutralitatii, al proportionalitatii si al eficacitatii, precum si Deciziile CJUE care confirma faptul ca eventualele nereguli constatate la furnizori, cu privire la achizitiile acestora, nu pot fi retinute in sarcina contribuabilului.

2. Contrar dispozitiilor Codului fiscal si art. 65 din Codul de procedura fiscala, au fost ignorate documentele justificative prezentate de PF x, respectiv: contractele incheiate, facturile in original, situatiile de lucrari, procesele-verbale de receptie la terminarea lucrarilor, semnate de beneficiar, dar si de dirigintele de santier si de reprezentantii primariei.

3. Au fost extinse nejustificat aceleasi argumente asupra tuturor achizitiilor contribuabilului de la furnizorii x. In mod eronat s-a retinut ca lucrarile de constructii au fost subcontractate integral.

4. Afirmitiile organelor de inspectie fiscala cu privire la lipsa personalului calificat in constructii ai furnizorilor contribuabilului sunt eronate, intrucat, in perioada supusa analizei desi o parte din lucrari au fost subcontractate, societatile respective au avut cu contract de munca atat angajati calificati, cat si angajati necalificati; in acest sens, ataseaza extrase din aplicatia x.

5. Referitor la lucrarile facturate de SC x SRL:

Din concluzia inspectorilor antifrauda rezulta ca toate documentele solicitate au fost puse la dispozitia lor si ca singura problema a fost ca situatiile si devizele de lucrari nu sunt semnate de beneficiar. Or, legislatia nu prevede reguli de continut privind informatiile care trebuie inscrise in documentele justificative, forma documentatiei justificative, etc.

6. Raportul de inspectie fiscala nu cuprinde o argumentatie obiectiva si clara pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor primite de la x.

Organele de inspectie fiscala au refuzat dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor de constructii exclusiv in baza considerentelor inspectorilor antifrauda si a proceselor-verbale emise urmare unor controale incrucisate la furnizori, ceea ce reprezinta un abuz.

7. Colectarea TVA in suma de x lei pentru suma reprezentand daune interese / penalitati contractuale ca urmare a rezilierii contractelor pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale de catre promitentii cumparatori nu are un temei legal.

Sumele au fost incasate in baza unor declaratii/ conventii si nu constituie contraprestatia aferenta unei livrari sau a unei prestari de servicii.

In concluzie, contribuabilul solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS4FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Contribuabilul contesta TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

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

### **3.1 Referitor la TVA colectata in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei aferenta sumelor ramase la dispozitia sa urmare rezilierii antecontractelor de vanzare-cumparare autentificate sub nr. x, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca aceste sume reprezinta sau nu penalizari pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate.***

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala au stabilit ca domnul x avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei cu privire la sumele ramase la

dispozitia sa urmare rezilierii antecontractelor de vanzare-cumparare autentificate sub nr. x.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 137. - (3) Baza de impozitare nu cuprinde urmatoarele:**

(...) 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, 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 bunurilor livrate sau a serviciilor 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 percepției de daune-interese de către creditor.**

Or, în prezenta cauza, singurul motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit ca incasarea sumei de x lei este operatiune impozabila l-a constituit faptul ca nu exista sentinta judecatoreasca definitiva si irevocabila pentru acesta suma; mai mult, din analiza Declaratiei autentificata sub nr. x si a Conventiei autentificata sub x rezulta ca ambele parti (vanzatorii, x si cumparatorii, x, respectiv x) au convenint rezilierea (desfiintarea) antecontractelor de vanzare-cumparare nr. x, respectiv nr. x si retinerea cu titlu de daune - interese a sumei achitata in avans la data incheierii antecontractelor de vanzare-cumparare.

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

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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 indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca organele de control nu au efectuat o analiza detaliata a modului de derulare a tranzacțiilor și a circumstanțelor care au stat la baza perceperii de daune-interese, in temeiul dispozitiilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, urmeaza a se dispune desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AS4FP cu privire la TVA in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

**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, AS4FP va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile acestuia si de retinerile din prezenta decizie.

### **3.2 Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei (x lei - x lei):**

***Cauza supusă soluționării este dacă DGRFPB prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. x cu privire la TVA nedeductibila in suma de x lei, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. x înaintată Parchetului de pe lângă***

**Inalta Curte de Casatie si Justitie, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 8 si art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, ca urmare a verificării efectuată la domnul x, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 4 a Finanțelor Publice au stabilit că acesta nu poate justifica realitatea achizițiilor de lucrari de constructii efectuate în perioada 01.03.2013 - 31.12.2014, de la x, înregistrând în evidența contabilă tranzacții nereale, care au generat diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat.

În baza acestor constatari, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Inalta Curte de Casatie si Justitie, Sesizarea penală nr. x, care vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de x lei x reprezentând TVA valoare ce se regăsește în Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 8 si art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**În 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:

**„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 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 reprezentand TVA în suma de x lei constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. x, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, 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 urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema achizitiei de lucrari de constructii care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul de a diminua obligațiile fiscale reprezentând TVA, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de x lei.

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 respectiv 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 constea, 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. Înalta Curte a precizat că 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 **Decizia nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție**, descriere care se circumscrie speței.

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 Sector 4 a Finanțelor Publice a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul București, Raportul de inspecție fiscală nr. x, ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la **domnul x**, unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă totală de x lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 și art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, sumă ce se regăsește în decizia de impunere contestată.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au

fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C.439/04 și C.440/04; Mahayben și David C.80/11 și C.142/11 și Bonik C.285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit 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 infracțiuni, **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, Direcția Generală Regională a Finantelor Publice București nu se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capat de cerere al contestației, 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. 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. [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la definitivarea laturii penale, se va suspenda în parte soluționarea contestației formulate de domnul x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, cu privire la TVA nedeductibila in suma de x lei, urmand a fi reluată la data la care contestatarul 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.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta și în baza prevederilor art. 137 alin 3 lit b din Codul fiscal, art. 7, art. 94, art. 214 alin. (1) lit. a) și alin. (3), art. 216 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 10.1, 11.5 - 11.7 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

1. Desființează în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x emisă de AS4FP cu privire la TVA în suma de x 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.

2. Suspenda în parte soluționarea contestației formulată de domnul x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x, emisă de AS4FP, cu privire la TVA respinsă la rambursare în suma de x lei.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul 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 definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.