



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 319 97 35  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### **DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2009** privind soluționarea contestației formulate de **S.C. X. S.A.**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice Y - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, prin adresa nr..., înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. ... cu privire la contestația formulată de S.C. X S.A.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr...emisă în baza raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr...la Direcția generală a finanțelor publice Y - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii și privește suma totală de ... lei reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;**
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei;

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării deciziei de impunere nr..., respectiv ...**12.2008** conform ștampilei aplicată de societate pe decizia de impunere și de data depunerii contestației la registratura Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii Bacău, conform ștampilei aplicată pe aceasta, respectiv ...**01.2009**.

Constatând că în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.1 lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.A.

**I. Prin contestația formulată, societatea nu este de acord** cu concluziile formulate de organele de inspecție fiscală și contestă obligațiile fiscale stabilite suplimentar, arătând următoarele:

Societatea menționează că sumele contestate fac parte din obligațiile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală nr... și decizia de impunere nr..., pe care societatea le-a contestat ca fiind debite nedatorate, situație asupra căreia s-a pronunțat Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin Decizia nr... în care s-a dispus reanalizarea operațiunilor de intermediere a vânzării bunurilor imobile efectuate de societate pentru acest capăt de cerere.

Societatea menționează că „în urma reverificării operațiunilor de intermediere și vânzare a imobilelor societății, fără nici o explicație suplimentară, organul fiscal a încheiat raportul de inspecție fiscală nr..., în care a preluat concluziile din vechiul raport de inspecție fiscală nr. ..., fiind menținută ca obligație suplimentară de plată suma de ... lei, debit pe care societatea nu îl datorează și îl contestă prin prezenta”.

Societatea nu recunoaște constătarile organelor de inspecție fiscală, întrucât „nu sunt fundamentate pe baze legale, reale, certe, fiind stabilite aleatoriu”.

**I.a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în valoare de ... lei** societatea contestatoare solicită recunoașterea corectitudinii încadrării operațiunilor de vânzare, construcții și terenuri ca fiind taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reconsiderarea tuturor aspectelor cu privire la corectarea declarațiilor și obligațiilor S.C. X S.A., recunoașterea deductibilității TVA în sumă de ...lei aferentă serviciilor prestate de o agenție imobiliară dintr-un alt stat membru al Comunității Economice Europene și exonerarea societății de la plată a sumei de ... și a majorărilor de întârziere aferente.

Tranzacția privind vânzarea de cladiri și terenuri, s-a realizat în luna decembrie 2007 cu factura fiscală nr. ..., în valoare totală de ...lei, prin intermediul agenției imobiliare T.

Societatea menționează că a aplicat corect regimul simplificat de taxă pe valoarea adăugată, conform art.160 alin.2 lit.(b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal întrucât consideră că datorită faptului că s-a tranzacționat și teren construibil se aplică prevederile excepției prevăzute la art.141 alin.2 lit. (f) conform cărora vânzarea de terenuri construibile nu este scutită de TVA.

Contestatoarea precizează că datorită faptului că parte din imobilele vândute erau închiriate la momentul vânzării, notificările privind opțiunea de taxare depuse la organul fiscal pentru aceste închirieri sunt implicit asimilate cu notificarea necesară în cazul livrării de bunuri imobile taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Vânzarea clădirilor nu putea fi o operațiune scutită de TVA, întrucât societatea se afla

sub incidența prevederilor pct.39 alin.(2) din HG.44/2004, neputând înregistra o alta opțiune de taxare a vânzării imobilelor față de opțiunea existentă inițial. Societatea menționează că în urma confuziilor create de organul de control pe timpul verificării fiscale privind vânzarea bunurilor imobile ca operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere a determinat-o să depună suplimentar la autoritățile fiscale notificarea nr... de taxare a operațiunilor privind vânzarea imobilelor.

Societatea consideră că a îndeplinit condițiile menționate de prevederile fiscale românești cu privire la exercitarea opțiunii de taxare a livrării de bunuri imobile invocând în sprijinul acestei afirmații și prevederile fiscale intrate în vigoare la data de 1 ianuarie 2008, conform cărora depunerea cu întârziere a notificării nu va conduce la anularea opțiunii de taxare depuse de vânzător și că aceste prevederi fiscale aduc doar o clarificare în legătură cu modul de exercitare a opțiunii de taxare, care este valabilă pentru bunurile expres menționate în notificare, considerând că cel mult societatea poate fi sancționată contravențional pentru nedeținerea notificării în termen.

În sprijinul celor susținute mai sus, contestatoarele invocă cazul C-184/04 – Uudenkaupungin kaupunki din jurisprudența și practica Uniunii Europene, în care se precizează că unui stat membru nu îi este permis să restricționeze dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă în legătură cu proprietăți imobiliare, atât timp cât același stat membru permite persoanei impozabile dreptul de a opta pentru taxarea operațiilor cu proprietăți imobiliare, chiar dacă tranzacțiile respective au fost efectuate înainte ca persoana impozabilă să-și fi exercitat opțiunea de taxare pentru operațiunile efectuate cu bunurile imobiliare respective.

Pe de o parte societatea precizează că „locul operațiunii nu este pe teritoriul României și nu ar fi supusă TVA în România” întrucât activitatea agențiilor imobiliare trebuie tratată ca nefiind legată direct de bunuri imobile, ea nefiind capitalizabilă în valoarea imobilelor, conform tratamentelor comunitare, și din interpretarea ad literam a prevederilor Codului fiscal. Operațiunile legate direct de bunurile imobile fiind prezentate detaliat prin intermediul Normelor de aplicare a Codului fiscal, punctul 13.(4), introdus prin HG.1861/2006, operațiuni între care nu se regăsește activitatea agențiilor imobiliare, cu atât mai mult cu cât în acest punct organul de reglementare nu dă nici o posibilitate de extindere sau de restrângere de operațiuni față de cele pe care el le identifică.

Pe de altă parte societatea menționează că în cazul în care s-ar aplica prevederile art.133 alin.(2) lit.i, locul operațiunii agenției urmează locul operațiunii de bază de care este legată, respectiv în România, este supusă taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă este T, plătitor este S.C. X

S.A., conform art.150 alin.(1) lit.b). Conform art.146 alin.(1) lit.b), societatea consideră că a procedat corect înregistrând taxa pe valoarea adăugată, ca deductibilă și colectată, în concordanță cu precizarea „taxare inversă” înscrisă în factură de către prestator.

**I.b). Referitor la TVA colectată în sumă de...lei, aferentă celor trei facturi care au fost constatate lipsă din carnetele de facturi**, de către organele de inspecție fiscală, societatea consideră că TVA colectată aferentă estimării bazei de impozitare pentru facturile fiscale constatate lipsă, privește „documente care poate nu au existat fizic niciodată, sau dacă au existat este în imposibilitatea identificării unor anume operațiuni taxabile care să determine stabilirea unei sume de plată la TVA.”

Societatea menționează că organele de control nu au detaliat în ce condiții au constatat lipsa facturilor din carnet și dacă această lipsă trebuia să facă legal obiectul unei taxări estimative fără a vorbi despre existența unor indicii de utilizare a facturilor, cum ar fi ștraif la cotor sau existența exemplarelor 2 și 3 la cotor, distrugerea formularelor la cotor fără posibilitatea de utilizare.

Societatea atribuie această lipsă a exemplarelor din carnet pe fondul de erori de fabricare a tipizatelor la furnizorul de imprimate ce s-ar fi putut strecura la numărătoarea filelor și legarea acestora în carnete, care nu a fost sesizată la recepția tipizatelor.

**I.c). Societatea contestatoare solicită suspendarea executării silite a debitelor menționate până la clarificarea definitivă a contestațiilor.**

**II. Prin Decizia de impunere nr...** emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr...s-au stabilit obligații fiscale suplimentare datorate reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, majorări de întârziere aferente TVA în sumă de ...lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au verificat modul de evidențiere și declarare conform evidenței fiscale de către S.C. X S.A. a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 08.12.2004 - 31.12.2007 în conformitate cu prevederile art.216 alin.3 din O.G. nr.92/2003, aspectele efectiv vizate fiind taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, respectiv ... lei, precum și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform Deciziei nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor.

**II.a). Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată în valoare de ... lei**

Din verificarea documentelor prezentate la control – invoice ... emisă de T și contractului de exclusivitate încheiat la data de 23.05.2007 cu societatea T, reprezentând servicii de intermediere efectuate de agenția imobiliară, în valoare de ...EURO echivalentul a ...lei, aferente vânzării unor bunuri imobile, respectiv terenuri și clădiri, au rezultat următoarele:

- locul prestării serviciului legat de vânzarea bunurilor imobile este în România, conform prevederilor art. 133 alin.2 lit.(i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare,

- potrivit prevederilor art.150 alin.1 lit.(g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este beneficiarul serviciilor, în condițiile în care prestatorul este o persoană impozabilă care nu este stabilită în România și care nu este înregistrată în România.

Conform prevederilor legale menționate mai sus, persoana impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este S.C. X S.A. care potrivit art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare avea obligația de a evidenția în decontul de TVA atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate în beneficiul său, obligație ce nu a fost respectată.

Având în vedere cele constatate mai sus și în baza prevederilor art.133 alin.2 lit.(i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 150 alin.1 lit.(g) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de ... lei aferentă facturii emise de T pentru suma de ... lei.

Ținând seama de faptul că:

- prin actul de control precedent s-a stabilit că operațiunea de vânzare a bunurilor imobile este o operațiune scutită fără drept de deducere conform art.141 alin.2 lit.(f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

- prestarea de servicii de intermediere este legată de livrarea unor bunuri imobile, operațiune scutită fără drept de deducere conform art.141 alin.2 lit. (f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

- art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, prevede că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată conform art.141 alin.2 lit.(a) pct.1-5 și lit.b) respectiv

operațiunile scutite de taxa pe valoarea adăugată conform art.143, art.144 și art.144<sup>1</sup>,

- societatea S.C. X S.A. nu a cuprins taxa pe valoarea adăugată în sumă de 3.355.708 lei aferentă prestării de servicii de intermediere în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2007,

- art.146 alin.1 lit.(b) pct.2 prevede că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată conform art.150 alin.1 lit. b) – g), și să înregistreze taxa pe valoarea adăugată colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată,

Organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei prestării de servicii de intermediere este nedeductibilă.

Rezultă astfel, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar la prezenta inspecție fiscală în sumă de ... lei.

**II. b). Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată în valoare de ...lei,** organele de inspecție fiscală au verificat imprimatele cu regim special și au constatat că din carnetul facturier nr... lipsesc un număr de trei facturi fiscale, respectiv nr..., nr... din luna februarie 2006 și nr...din luna martie 2006.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat facturile menționate mai sus organelor de inspecție fiscală precum și faptul că aceste facturi nu au fost înregistrate în jurnalele de vânzări, respectiv în deconturile de TVA, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.67 alin.1 din O.G. nr.92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare și pct.65.1 lit.(d) din H.G. nr.1050/2004 au estimat veniturile și taxa pe valoarea adăugată aferentă celor trei facturi fiscale lipsă, folosind ca metodă media aritmetică, prin luarea în calcul a veniturilor aferente lunii anterioare și lunii ulterioare celei în care trebuiau emise facturile constatate lipsă și au aplicat cota de TVA stabilită la art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare asupra bazei de impunere prevăzută la art.137 alin.1 lit.(a) din același act normativ, rezultând TVA colectată suplimentară de ... lei.

La estimarea veniturilor organele de inspecție fiscală nu au aplicat prevederile art.11, alin.1, respectiv alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece acestea nu au putut stabili dacă tranzacțiile nu au scop economic și nici dacă sunt între persoane afiliate, aplicând pe cale de consecință prevederile art.67

alin.1 din OG. nr.92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare.

**II. c). Urmare recalculării efectuată în baza Deciziei nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, s-a stabilit că societatea datorează bugetului de stat următoarele obligații fiscale:**

- ...lei majorări de întârziere și ...lei penalități de întârziere aferente diferențelor de TVA în sumă de ...lei, stabilite prin Decizia de impunere nr.51/2008 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..., respectiv aferente TVA în sumă de ...lei, necontestată și aferente TVA în sumă de ...lei taxa pe valoarea adăugată contestată și respinsă prin Decizia Direcției generale de soluționare a contestațiilor nr...
- ...lei majorări de întârziere aferente sumei de ...lei;
- ...lei majorări de întârziere aferente sumei de ...lei;

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**III. A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere și a TVA pentru trei facturi constatate lipsă din carnetul de facturi, în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică lipsa acestora.**

**In fapt,** organele de inspecție fiscală au identificat facturile nr..., nr...din luna februarie 2006 și nr...din luna martie 2006, ca fiind lipsă din carnetul de facturi nr...și au estimat taxa pe valoarea adăugată aferentă, în baza prevederilor art.67 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct.65.1 lit.(d) din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, folosind ca metodă media aritmetică, prin luarea în calcul a veniturilor aferente lunii anterioare și lunii ulterioare celei în care trebuiau emise facturile constatate lipsă și au aplicat cota de TVA stabilită la art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare asupra bazei de impunere prevăzută la art.137 alin.1 lit.(a) din același act normativ, rezultând TVA colectată suplimentară de ...

**In drept,** conform prevederilor art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării:

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

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

coroborate cu prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind cotele:

*“(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”*

Potrivit prevederilor art. 67 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“ Estimarea bazei de impunere*

*(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale”*,

coroborate cu prevederile pct.65.1 lit.(d) din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, potrivit căroră:

*“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:*

*d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”*

Față de aceste prevederi legale rezultă că organele de inspecție fiscală pot proceda la estimarea bazei de impunere în situația în care constată lipsa unor documente justificative care nu au fost refăcute de contribuabil, prin identificarea acelor elemente care sunt cele mai relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscale.

Din analiza constatărilor și a modului de stabilire a taxei pe valoarea adăugată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată în valoare de ...lei, folosind ca



metodă media aritmetică prin luarea în calcul a veniturilor aferente lunii anterioare și lunii ulterioare celei în care trebuiau emise facturile constatate lipsă, rezultând astfel venituri în valoare de ...lei la care au aplicat cota de TVA de 19% stabilită la art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Formularele cu regim special sunt reglementate prin H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Potrivit, art. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora:

*“Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.*

*Formularele cu regim special de înseriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.”*

Art. 4 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora prevede:

*“În cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, ageții economici sunt obligați:*

*a) să anunțe, în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană, a municipiului București, respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București, după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de poliție;*

*b) să transmită Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii.”*

Din prevederile legale enunțate anterior, se reține că în situația în care evidențele contabile și fiscale sau formularele cu regim special au

dispărut, iar societatea nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora, organul fiscal trebuie să determine baza de impunere prin estimare luând în considerare elementele cele mai apropiate situației de fapt. Totodată, se reține că în situația pierderii sau sustragerii de documente societatea avea obligația să anunțe organele fiscale în termen de 24 de ore de la constatare, să transmită în termen de 48 de ore Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor pierdute sau sustrase și să le declare nule în Monitorul Oficial al României.

Referitor la argumentul societății contestatoare că această lipsă a exemplarelor din carnet s-ar datora pe fondul unor erori de fabricare a tipizatelor la furnizorul de imprimate ce s-ar fi putut strecura la numărătoarea filelor și legarea acestora în carnete, care nu a fost sesizată la recepția tipizatelor, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea avea obligația să efectueze recepția corespunzătoare a imprimatelor cu regim special și în cazul constatării unor diferențe să procedeze în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare.

Argumentul societății contestatoare că organul de inspecție fiscală nu a detaliat în ce condiții a constatat lipsa facturilor nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din raportul de inspecție fiscală nr...rezultă că această lipsă de facturi a fost constatată cu ocazia "verificării imprimatelor cu regim special".

Având în vedere cele reținute mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de ...lei, reprezentând TVA de plată stabilită suplimentar de către organele fiscale.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente debitului de taxa pe valoarea adăugată în valoare de ...lei, fiind măsură accesorie în raport cu debitul, se va respinge contestația și pentru acest capăt de cerere conform principiului de drept "accessorium sequitur principaleum".

**III.B. Referitor la suma de ...lei, reprezentând ...lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și ...lei penalități de întârziere cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste accesorii în condițiile în care debitele pentru care au fost calculate aceste accesorii au fost respinse prin Decizia nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, iar contestatoarea nu prezintă argumente în susținerea contestației**

**In fapt**, prin Decizia nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor s-a decis desființarea parțială a Deciziei de

impunere nr..., pentru majorări de întârziere în sumă de ...lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de ...lei, accesorii stabilite pentru perioada supuse verificării, respectiv 08.12.2004-31.12.2007 și recalcularea acestora, în conformitate cu prevederile art.115 alin.1, art.120 alin.1 din OG. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, pe considerentul că nu au putut fi defalcate accesoriile pentru TVA datorată de contestatoare și pentru care a fost respinsă contestația.

Urmarea reverificării efectuată în baza Deciziei nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin Decizia de impunere nr...emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr...s-a stabilit că societatea datorează bugetului de stat suma de ...lei reprezentând majorări de întârziere și suma de ...lei reprezentând penalități de întârziere aferente diferențelor de TVA în sumă de ...lei, stabilite prin Decizia de impunere nr... rămase definitive, respectiv aferente TVA în sumă de ...lei, necontestată și aferente TVA în sumă de ...lei contestată și respinsă prin Decizia Direcției generale de soluționare a contestațiilor nr...

Se reține că prin contestația formulată contestatoarea nu prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor stabilite de organele de inspecție fiscală.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 206 lit.(c) și lit.(d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la forma și conținutul contestației:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Coroborate cu prevederile art.12.1 din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”*

Intrucât taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..lei stabilită prin Decizia de impunere nr... nu a fost contestată, iar prin Decizia nr... s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată și având în vedere principiul de drept “accessorium sequitur principaleum”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de ... lei

majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și pentru suma de ...lei penalități de întârziere.

**III. C. Referitor la suma de ... lei reprezentând ...lei taxa pe valoarea adăugată, ... lei majorări de întârziere aferente, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.**

**In fapt**, prin Decizia nr... emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor-Agenția Națională de Administrare Fiscală ca urmare a soluționării contestației formulate de S.C. X S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. ... emisă în baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr..., s-a dispus:

**1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației S.C. X S.A. pentru suma totală de ... lei reprezentând ...lei taxa pe valoarea adăugată de plată, ... lei impozit pe profit și ...lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.**

De asemenea prin Decizia ... emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor s-a reținut la punctul E din Decizia privind soluționarea contestației, că "organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat livrarea de terenuri și clădiri ca fiind operațiune scutită fără drept de deducere, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru acest capăt de cerere."

**2. Desființarea Deciziei de impunere nr... pentru suma totală de ... lei reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei,

urmând a se reface inspecția fiscală de către o altă echipă de control pentru aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin decizie.

**3. In ceea ce privește cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere nr... și de anulare a Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr... emise de Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, formulată de S.C. X S.A. prin contestația nr..., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența materială de soluționare a acestor capete de cerere, competența revenind organelor judecătorești, conform legii.**

În urma reverificării societății X S.A., dispusă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, **potrivit pct. 2 din Decizia nr...**, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii au emis **Decizia de impunere nr. ...** în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. ... prin care s-au stabilit în sarcina S.C. X S.A. în baza prevederilor art.133 alin.2 lit.(i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.150 alin.1 lit.(g) din același act normativ, TVA în valoare de ...lei aferentă prestării de servicii de intermediere conform Invoice... și nu au acordat drept de deducere pe considerentul că aceasta prestare este legată de livrarea unor bunuri imobile către SC V SRL, pentru care s-a stabilit printr-un act de inspecție fiscală anterioară că este operațiune scutită de TVA fără drept de deducere conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată s-au stabilit și majorări de întârziere în valoare de ...lei.

**Impotriva Deciziei de impunere nr...** emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. ... ca urmare a reverificării dispuse de Direcția generală de soluționare a contestațiilor **la pct. 2 din Decizia nr....**, S.C. X S.A. a formulat contestația înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr...., ce are ca obiect taxa pe valoarea adăugată în valoare de ...lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, solicitând totodată reîncadrarea livrării de bunuri imobile către SC V SRL în operațiune impozabilă și nu scutită de TVA și recunoașterea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei aferente serviciilor prestate de T, conform invoice ...

S.C. X S.A., în temeiul art.218 alin.2 și art.21 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a formulat cerere de **CHEMARE ÎN JUDECATA**, anexată în copie la dosarul contestației, în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală în ceea ce privește **Decizia nr...** emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, cerere ce face obiectul **Dosarului nr....** aflat pe rol la Curtea de Apel București.

Astfel, se reține ca urmare a acțiunii formulate de S.C. X S.A., având ca obiect pct.1 și pct.2 din dispozitivul Deciziei nr....emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aflată pe rol la Curtea de Apel București, dosar nr..., această instanță urmează a se pronunța și cu privire la:

- încadrarea operațiunii de vânzare de clădiri și terenuri din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv dacă aceasta este o operațiune scutită fără drept de deducere sau operațiune impozabilă,

- realitatea operațiunii privind intermedierea tranzacției de vânzare de cladiri și terenuri și asupra deductibilității cheltuielii privind comisionul datorat intermediarului pentru vânzarea bunurilor imobile.

Incadrarea tranzacției privind vânzarea de clădiri și terenuri ca operațiune scutită fără drept de deducere s-a efectuat prin inspecția fiscală urmare căreia s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr... și s-a emis Decizia de impunere nr..., care a fost contestată de S.C. X S.A. și pentru care, așa cum s-a reținut mai sus, prin Decizia nr...emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor a fost respinsă contestația, soluție definitivă în sistemul căilor administrative de atac, fapt pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se mai poate pronunța.

Referitor la TVA aferentă serviciilor de intermediere privind vânzarea de bunuri imobile facturate de T, conform Invoice ...și pentru care s-a stabilit TVA în sumă de ...lei și care face obiectul prezentei contestații, se reține faptul că regimul taxei pe valoarea adăugată aferentă prestării de servicii de intermediere este legat de regimul taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea principală de vânzare de clădiri și terenuri, conform prevederilor art. 133, alin.2, lit.(i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:[...]*

*(i) locul operațiunii de bază pentru serviciile de intermediere aferente acestei operațiuni, prestate de intermediari care acționează în numele și în contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătură cu alte operațiuni decât cele prevăzute la lit. e), f) și g). Prin operațiune de bază se înțelege livrarea de bunuri, prestarea de servicii, achiziția intracomunitară sau importul de bunuri efectuate de persoana în numele și în contul căreia acționează intermediarul. Prin excepție, în cazul în care, pentru serviciile prestate, clientul a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se realizează operațiunile, se consideră că prestarea are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA.”*

coroborate cu prevederile art. 150, alin.1 lit.(g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*“Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:[...]*

*g) persoana impozabilă acționând ca atare sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrări de bunuri sau prestări de servicii care au loc în România, conform art.132 sau 133, altele decât cele prevăzute la lit. b) - e), dacă sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România și care nu este înregistrată în România, conform art.153”.*

In ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de intermediere privind vânzarea de bunuri imobile se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât aceasta prestare este aferentă unei operațiuni scutite fără drept de deducere, conform prevederilor art.141 alin.2 lit.(f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și prin urmare nu îndeplinește condițiile prevăzute de art.145 alin.2 din același act normativ, care precizează:

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

- a) operațiuni taxabile;*
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*
- c) operațiuni scutite de taxă, conform art.143, 144 și 144<sup>1</sup>;*
- d) operațiuni scutite de taxă, conform art.141 alin.(2) lit.a) pct.1-5 și lit.b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni”.*

Având în vedere că acțiunea formulată de contestatoare împotriva **Deciziei nr...** emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care a fost respinsă contestația pe considerentul că este nedeductibilă cheltuiala privind comisionul de intermediere facturat de T, conform invoice ...are ca obiect și realitatea operațiunii de prestări de servicii pentru care s-a stabilit TVA precum și încadrarea operațiunii de bază, respectiv vânzarea bunurilor imobile în operațiune scutită fără drept de deducere sau operațiune impozabilă se reține că până la pronunțarea unei soluții irevocabile de instanțele judecătorești, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are

posibilitatea legală de a suspenda soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere.

**In drept**, art. 214 alin. (1) lit.b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

*“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*[...] b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți;”*

Se reține faptul că obiectul dosarului nr....aflat pe rolul Curții de Apel București are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii ce face obiectul contestației formulate de S.C. X S.A. instanța urmând să se pronunțe asupra realității operațiunii de prestări servicii pentru care s-a stabilit TVA în sumă de ... lei și s-a calculat majorări de întârziere în valoare de ...lei precum și asupra încadrării operațiunii de bază din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere faptul că aspectele mai sus precizate au o relevanță în soluționarea contestației formulate de S.C. X S.A. împotriva Deciziei de impunere nr... **se va suspenda** soluționarea contestației formulate de S.C. X S.A., împotriva Deciziei de impunere nr...pentru suma de ...lei reprezentând **taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente în valoare de ...lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

**III.D. Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executării debitelor până la clarificarea definitivă a contestației, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**In fapt**, prin contestația formulată, S.C. X S.A. a solicitat suspendarea executării debitelor până la clarificarea definitivă a contestațiilor.

**In drept**, în ceea ce privește suspendarea executării actului administrativ fiscal sunt incidente prevederile art.215 alin.1 și alin.2 din



Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*"(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare."*

Potrivit art.14 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004:

*"(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, o dată cu sesizarea, în condițiile art.7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronunțarea instanței de fond.*

*(2) Instanța va rezolva cererea de suspendare, de urgență cu citarea părților."*

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea cererii formulate de S.C. X S.A., neavând competența materială, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.137 alin.(1) lit.a și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederilor art. 67 alin.(1), art.206 lit.(c) și lit. (d), art. 214 alin.(1) lit.b, art.215 alin.1 și alin 2, și art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## D E C I D E

**1. Respingerea** ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.A. împotriva Deciziei de impunere nr... pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată și pentru suma de ... lei reprezentând majorările de întârziere aferente.

**2. Respingerea** ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.A. împotriva Deciziei de impunere nr... pentru suma de ...lei reprezentând majorări de întârziere și pentru suma de ... lei reprezentând penalități de întârziere.

**3. In ceea ce privește cererea de suspendare** a executării debitelor, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de

soluționare a contestațiilor nu are competența materială de soluționare a acestui capăt de cerere, competența revenind instanțelor judecătorești, conform legii.

**4. Suspendarea soluționării cauzei** referitoare la suma totală de ... lei reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;**

- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de ... lei,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Bacău sau la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la comunicare.