

## DECIZIA nr.1647

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de catre X.

Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., dl.X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina sa TVA suplimentara.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actului administrativ fiscal contestat conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei si de data depunerii contestatiei la posta, conform plicului existent in original la dosarul cauzei;contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de catre X.

I. Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita anularea actului administrativ fiscal contestat din urmatoarele motive:

A.Contestatarul arata ca instanta de judecata, prin Sentinta ramasa definitiva prin Decizie a anulat Decizia privind solutionarea contestatiei, Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii acestora si a obligat parata A.J.F.P. sa procedeze la emiterea unei noi decizii de impunere in conformitate cu cele retinute in sentinta iar in cuprinsul acesteia (pag.7) se face referire la opinia expertului contabil; contestatarul arata ca pentru judecarea dosarului s-a administrat expertiza contabila intocmita de expert, care nu a fost contestata de parti iar judecatorul s-a bazat pe aceasta expertiza.

In contestatia formulata se arata ca, X au fost declarati din oficiu de catre DGRFP -AJFP ca platitori de TVA , ca acestia nu au desfasurat activitate economica dupa data de 20.09.2010, ultima vanzare pentru care s-a calculat TVA este cea cuprinsa in Contractul de autentificare.. ; sustine ca TVA se calculeaza la valoarea unui bun vandut serviciu realizat sau a unei activitati generatoare de obligatii de plata a TVA iar in perioada 01.10.2013-31.12.2013 nu au existat asemenea activitati.

B.Cu privire la obligatiile aferente perioadei anterioare datei de 31.12.2011, contestatarul sustine ca a intervenit prescriptia si in consecinta accesoriile au aceeasi soarta cu principalul; invoca dispozitiile art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si sustine ca prin Sentinta s-a dispus emiterea unei noi decizii iar in dispozitiv nu se face referire la repunerea in termen pentru calcularea TVA colectata ci

doar la TVA deductibila. Contestatarul considera ca modul de calcul defectuos al TVA colectata a stat la baza anularii raportului de inspectie fiscala ,a deciziei de impunere si a deciziei de solutionare a contestatiei iar potrivit dispozitiilor sentintei , A.J.F.P. trebuie sa emita o noua decizie cu privire la TVA de dedus; dat fiind faptul ca in ultimii 5 ani nu a desfasurat activitati generatoare de obligatia de a colecta TVA , cele aferente anilor 2008-2011 nu mai pot fi analizate , fiind prescris acest drept.

Faptul ca X au fost declarati ca platitori de TVA, din oficiu, de catre DGRFP-AJFP au dreptul la deducerea TVA achitata pentru construirea apartamentelor .

Avand in vedere cele prezentate , contestatarul solicita sa se ia act de prescriptia obligatiilor fiscale anterioare datei de 31.12.2011 precum si a accesoriilor aferente potrivit principiului de drept " accesorium sequitur principale" .

C).Cu privire la creanta fiscala , contestatarul sustine ca aceasta reprezinta TVA deductibila pentru care a solicitat restituirea si nu reprezinta obligatie de plata nerespectata.

Contestatarul arata ca prin Decizia, X a fost declarat ca platitor de TVA, din oficiu, de A.J.F.P., urmare constatarilor privind efectuarea de activitati independente pentru care avea obligatia platii TVA , care potrivit adresei a inceput sa produca efecte juridice incepand cu data de 01.10.2011; pe perioada 2008-2010 a desfasurat activitati pentru care avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA.

In contestatia formulata, contestatarul face referire la decizia de impunere prin care organul fiscal a stabilit pentru fiecare trimestru incepand cu anul 2009 , scadente ale taxei pe valoarea adaugata si in conformitate cu aceste scadente s-au calculat accesorii.

Considera scadentele calculate de organul fiscal eronate in primul rand pentru ca sunt calculate incepand cu date anterioare datei de 01.10.2011, la care contribuabilul a fost declarat din oficiu ca platitor de TVA iar accesoriile sunt indisolubil legate de existenta unei obligatii , putand fi calculate doar incepand cu data de la care are calitate de platitor de TVA; in al doilea rand atat timp cat contribuabilul nu este declarat platitor de TVA nici nu are obligatia de a plati taxa si in consecinta obligatia devenind scadenta dupa data declararii ca platitor, accesoriile se calculeaza dupa stabilirea obligatiei principale; in al treilea rand , odata cu nasterea obligatiei de constituire a TVA, se naste si dreptul de deducere a taxei pentru perioada in care a existat obligatia de a colecta TVA; in al patrulea rand nu s-a respectat dispozitia instantei de emitere a unei noi decizii de impunere in conformitate cu cele retinute in sentinta respectiv in sentinta se arata ca " jurisprudenta constanta a Curtii Europene este in sensul ca principiul neutralitatii fiscale si in special dreptul de deducere constituie, in calitate de parte integranta a mecanismului TVA un principiu fundamental inerent sistemului pus in aplicare de legislatia comunitara."

In concluzie, nu se poate calcula TVA si accesoriile aferente acestuia de la data la care s-au efectuat vanzarile, fara a calcula si TVA deductibila pentru acea perioada. Principiul neutralitatii fiscale presupune ca la bugetul de stat sa fie platit TVA doar daca cel colectat este mai mare decat cel deductibil , obligatia de plata reprezentand diferenta intre TVA colectata si TVA deductibila. In raportul de inspectie fiscala se face referire la TVA deductibila si sustine ca TVA colectata a fost stinsa de TVA deductibila , dat fiind faptul ca potrivit expertizei contabile ce a stat la baza hotararii judecatoresti TVA colectata a fost redusa in multe situatii in conformitate cu prevederile H.G. nr.1618/2008, la cota de 5%.

Pentru motivele prezentate , contestatarul solicita admiterea contestatiei si anularea actului administrativ fiscal contestat.

II. Prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina X pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, obligatii fiscale principale reprezentand TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere,

cu privire la TVA contestata, rezulta:

DI.X a fost inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, din oficiu, din data de 01.10.2011, avand cod de inregistrare fiscala; Persoana impozabila a fost radiata din oficiu in august 2012.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca X, a depus la organul fiscal teritorial decont de TVA pentru luna septembrie 2013, inregistrat la organul fiscal teritorial inscriind la randul "Regularizari taxa dedusa" TVA si baza impozabila.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma declarata de catre dl X prin acest decont de TVA reprezinta taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere aferenta bazei impozabile.

Din raspunsul dat la intrebarea nr.4 din nota explicativa de catre X, s-a constatat ca suma reprezinta "TVA conform facturi, chitante pt. constructia aferente anului 2008-2009".

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii din perioada 2008-2009, destinate constructiilor efectuate a fost tratata in Raportul de inspectie fiscala... care a cuprins perioada 01.01.2008-31.12.2012 pentru care s-a acordat drept de deducere in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; contribuabilul nu a prezentat niciun alt document justificativ fata de cele prezentate la raportul anterior astfel ca, organele de inspectie fiscala au considerat TVA aferenta bazei impozabile, declarata prin decontul de TVA pentru luna septembrie 2013, inregistrat la organul fiscal teritorial, ca fiind fara drept de deducere.

**III.** Luand în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de catre contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

**A).Motive procedurale;**

Referitor la argumentul contestatarului potrivit caruia pentru creantele fiscale anterioare datei de 31.12.2011 ar fi intervenit prescriptia, mentionam:

In fapt, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, inspectia fiscala partiala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala si a avut ca obiective verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil , respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea si stabilirea dupa caz a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor, obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora in conformitate cu prevederile art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , in ceea ce priveste TVA pe perioada 01.01.2013-31.12.2013.

De asemenea, se retine ca urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca X a depus Decont de TVA(formular 300) pe luna septembrie 2013 inregistrat la organul fiscal teritorial inscriind la randul 30" Regularizari taxa dedusa" TVA si baza de impunere...

In contestatia formulata, contestatarul sustine ca TVA declarata prin decontul de TVA, reprezinta TVA deductibila aferenta achizițiilor de bunuri si servicii destinate construirii apartamentelor, efectuate anterior perioadei de 31.12.2011, pentru care a intervenit prescriptia extinctiva.

Cu privire la prescriptia extinctiva, in speta sunt aplicabile prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se*

*calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”*

coroborat cu dispozițiile art.91 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca:

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”*

La art.23 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”*

Iar la art.22 din același act normativ se prevede:

*“Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:*

*a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;*

*e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;*

*f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”*

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține ca prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nasterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematică a art.22 și art.23 din Codul de procedura fiscală, mai sus citate, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere) deoarece numai din

acest moment organul fiscal are dreptul sa verifice obligatiile fiscale stabilite de contribuabil insusi prin declaratie, sa stabileasca diferente si sa le perceapa. Numai din momentul expirarii termenului de depunere a declaratiei organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea si plata impozitului, in situatia in care acestia nu-si respectau obligatia legala de a declara si plati impozitul respectiv sau ar fi putut initia inspectia fiscala pentru indeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei reglementat expres de art.94 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, de verificare a *“legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili , respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impunere , stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”*

In concret, in ceea ce priveste TVA in speta sunt aplicabile si prevederile art.134 si art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.134

*“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plăţii taxei reprezintă data la care o persoană are obligaţia de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină şi momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

-art.156<sup>1</sup>

*“(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.*

*(2) Prin excepţie de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operaţiuni taxabile şi/sau scutite cu drept de deducere şi/sau neimpozabile în România conform art. 132 şi 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depăşit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepţia situaţiei în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziţii intracomunitare de bunuri.”*

-art.156<sup>2</sup>

*“1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dreptul de creanta fiscala se naste la momentul prevazut de lege pentru depunerea declaratiei de impunere, in speta a decontului de TVA .Se retine ca decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent perioadei fiscale se depune pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva, perioada fiscala fiind luna calendaristica si prin exceptie trimestrul calendaristic.

In speta, se retine ca TVA a fost declarata de catre dl. X prin decontul de TVA din luna septembrie 2013, inregistrat la organul fiscal teritorial, astfel, sunt aplicabile si prevederile art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“1) Termenele de prescripţie prevăzute la art. 91 se întrerup:*



a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

**b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;**

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

**b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;**

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător."

În speta sunt aplicabile și prevederile Legii nr.287/2009 privind Codul civil, republicată, în vigoare începând cu data de 01.10.2011, care în materia prescripției extinctive, prevede:

-art.2537

"Prescripția se întrerupe:[...]

**1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;**

**2. prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau de arbitrar, prin înscrierea creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, prin depunerea cererii de intervenție în cadrul urmăririi silită pornite de alți creditori ori prin invocarea, pe cale de excepție, a dreptului a cărui acțiune se prescrie;"**

iar la art.2541 din același act normativ se prevede:

**"(1) Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit cauza de întrerupere.**

**(2) După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.**

**(3) Dacă întreruperea prescripției a avut loc prin recunoașterea dreptului de către cel în folosul căruia curgea, va începe să curgă o nouă prescripție de același fel.**

**(4) În cazul în care prescripția a fost întreruptă printr-o cerere de chemare în judecată ori de arbitrar, noua prescripție a dreptului de a obține executarea silită nu va începe să curgă cât timp hotărârea de admitere a acțiunii nu a rămas definitivă."**

Potrivit art.2544"Calculul prescripției"din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată:

*"Cursul prescripției se calculează potrivit regulilor stabilite în titlul III din prezenta carte, luându-se în considerare, dacă este cazul, și cazurile de suspendare sau de întrerupere prevăzute de lege."*

Din dispozițiile legale mai sus citate, se retine ca prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nasterea dreptului organului fiscal de a stabili, determină și pretinde plata obligației fiscale respective.

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine ca, termenul de prescripție se întrerup în cazurile și condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune.

Astfel, din prevederile legale mai sus enunțate se retine ca termenul de prescripție se întrerupe la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia.

De asemenea, se retine ca întreruperea sterge prescripția începută înainte de a se ivi cauza de întrerupere, în speta depunerea de către contribuabil a decontului de TVA pe luna septembrie 2013, înregistrat la organul fiscal teritorial; potrivit legii, dacă prescripția a fost întreruptă prin recunoașterea dreptului de către cel în folosul căruia curgea, va începe să curgă o nouă prescripție de același fel.

Din prevederile legale enunțate se retine ca, cursul prescripției se calculează luându-se în considerare și cazurile de suspendare sau de întrerupere prevăzute de lege.

În cauza în speta, după cum s-a arătat și mai sus inspecție fiscală parțială inițiată în baza Avizului de inspecție fiscală, pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, a început în data de..., data consemnată în Procesul verbal conform art.123 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere..., fiind efectuată în interiorul termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, conform prevederilor art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care TVA deductibilă a fost declarată prin decontul de TVA pe luna septembrie 2013, înregistrat la organul fiscal teritorial.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se retine că odată cu depunerea din proprie inițiativă, de către contribuabil, a decontului de TVA pe luna septembrie 2013 înregistrat la organul fiscal teritorial, termenul de prescripție s-a întrerupt și a început să curgă o nouă prescripție începând cu data de 01.01.2014 care se sfârșește la data de 01.01.2019.

Astfel, se retine că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale reprezentând TVA pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, nu era prescris având în vedere că, contribuabilul a depus în data de octombrie 2013, Decontul de TVA prin care a declarat la randul 30 "Regularizări de taxă" TVA aferentă bazei impozabile în..., care a întrerupt prescripția iar cursul prescripției se calculează luându-se în considerare și cazurile de suspendare sau de întrerupere prevăzute de lege.

În consecință, deoarece nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatorului de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației cu privire la TVA stabilită suplimentar, pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, prin Decizia de impunere.

## **B) Fondul cauzei;**

În ceea ce privește TVA, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, prin

Decizia de impunere, contestata de catre X, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2, este investita sa se pronunte asupra TVA, stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat in conditiile in care la dosarul cauzei nu sunt prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, prin Decontul de TVA din luna septembrie 2013, inregistrat la organul fiscal teritorial, contribuabilul X declara la randul 30" Regularizari TVA dedusa" TVA aferenta bazei impozabile.

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA dedusa , declarata de catre contribuabil prin decontul de TVA din luna septembrie 2013 este aferenta achizitiilor efectuate de contribuabil pe perioada 2008-2009 destinate construirii unor apartamente, care au facut obiectul tranzactiilor pentru care s-a colectat TVA , dupa cum rezulta din raspunsul dat la intrebarea nr.4 din nota explicativa de catre X.

In actul administrativ fiscal contestat, organele de inspectie fiscala precizeaza ca TVA deductibila cuprinsa in decontul lunii septembrie 2013 reprezentand "regularizari taxa dedusa" a fost analizata in Raportul de inspectie fiscala.. care a cuprins perioada 01.01.2008-31.12.2012 ; prin acest act s-a acordat drept de deducere a TVA in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) ai art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; contribuabilul nu a prezentat niciun alt document justificativ fata de cele prezentate la raportul anterior , astfel ca organele de inspectie fiscala au considerat TVA aferenta bazei impozabile.. declarata prin decontul de TVA pentru luna septembrie 2013, inregistrat la organul fiscal teritorial, ca fiind fara drept de deducere.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere contestatarul sustine ca suma reprezinta TVA deductibila pentru care a solicitat restituirea si nu reprezinta obligatie de plata nerespectata.

Contestatarul arata ca, pe perioada 2008-2010 a desfasurat activitati pentru care a fost inregistrat din oficiu ca platitor de TVA, din data de 01.10.2011, prin Decizia, de catre A.J.F.P. , urmare constatarilor privind efectuarea de activitati independente pentru care avea obligatia platii TVA.

Contestatarul sustine ca, prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organul fiscal a stabilit pentru fiecare trimestru incepand cu anul 2009 , scadente ale taxei pe valoarea adaugata si in conformitate cu aceste scadente s-au calculat accesorii.In raportul de inspectie fiscala se face referire la suma de.. reprezentand TVA deductibila si sustine ca TVA colectata a fost stinsa de TVA deductibila , dat fiind faptul ca potrivit expertizei contabile ce a stat la baza hotararii judecatoresti TVA colectata a fost redusa in multe situatii in conformitate cu prevederile H.G. nr.1618/2008, la cota de 5%.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor la art.134, art.134<sup>1</sup>, art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, se prevad urmatoarele:

-art.134

*"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei."*

-art.134<sup>1</sup>

*"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării*



*serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]*

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."*

*-art.145*

*"(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;"*

*-art.146*

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155."*

La pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru probarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.146 din Cod ,se prevede:

*"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal[...]. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială."*

Potrivit art.147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.*

*(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar*

*nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”*

Totodata potrivit prevederilor art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile:

*“În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”*

Iar la pct.45 din H.G. nr.44/2004 pentru probarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.145 alin.(4) din Cod, în vigoare pe perioada verificată, se prevede:

*"(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. 147<sup>1</sup> 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. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, deș după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. [...]*

*(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal."*

iar la pct. 61 și pct.62 din același act normativ, se prevede:

-pct.61

*"(10) În sensul art. 152 alin. (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 152 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 152 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:*

*a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, în momentul trecerii la regimul normal de taxare;*

*b) activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea lor în momentul trecerii la regimul normal de taxă, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. În cazul activelor corporale fixe, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul trecerii la regimul normal de taxă.*

*(11) Ajustările efectuate conform alin. (10) se înscriu în primul decont de taxă*

*depus după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.*

*(12) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (10), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal."*

-pct.62

*(5) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:*

*a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;*

*b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;*

*c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.[...]*

*(7) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (5) și (6), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal."*

Din prevederile legale enunțate rezulta ca se recunoaste existenta dreptului de deducere pentru taxa achitata in amonte inca de la data exigibilitatii acesteia, fie ca data exigibilitatii este plasata anterior momentului in care ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA fie intre momentul la care ar fi trebuit sa se inregistreze si momentul inregistrarii efective, cu conditia indeplinirii cerintelor de fond. Doar exercitarea dreptului de deducere este conditionata de inregistrarea in scopuri de TVA si de depunerea unui decont in cuprinsul caruia contribuabilul sa detalieze toate operatiunile efectuate in amonte in scopul realizarii bunurilor (imobilelor) a caror instrainare a creat obligatia de colectare a taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei in amonte pentru bunuri si servicii utilizate in cadrul operatiunilor taxabile, in Hotararea din 9 iulie 2015 emisa Curtea de Justitie a Uniunii Europene in cauzele reunite Salomie si

Oltean impotriva Romaniei , se prevede ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ia nastere in momentul in care taxa deductibila devine exigibila iar inregistrarea in scopuri de TVA prevazuta la art.214 precum si obligatia persoanei impozabile de a declara cand isi incepe , cand isi modifica sau cand isi inceteaza activitatea , nu constituie decat cerinta de forma in scopul controlului care nu pot pune in discutie dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata , in masura in care sunt indeplinite conditiile materiale care dau nastere acestui drept.

In speta, analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale enuntate, de sustinerile contestatarului se retin urmatoarele:

X a fost inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, din oficiu, din data de 01.10.2011, avand cod de inregistrare fiscala in baza Deciziei emisa de organele fiscale din cadrul A.J.F.P.; Persoana impozabila a fost radiata din oficiu in august 2012.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca X, a depus la organul fiscal teritorial decont de TVA pentru luna septembrie 2013, inregistrat la organul fiscal teritorial inscriind la randul 30"Regularizari taxa dedusa" TVA si baza impozabila ..Decontul de TVA pe luna septembrie 2013, inregistrat la organul fiscal teritorial sub prin care contribuabilul a declarat la randul 30"Regularizari taxa dedusa" TVA aferenta bazei impozabile, a fost depus de contribuabil la data la care acesta nu mai era inregistrat in scopuri de TVA.

In raspunsul dat la intrebarea nr.4 din Nota explicativa cu privire suma reprezentand TVA inscrisa in decontul lunii septembrie 2013 la randul regularizari taxa dedusa , X precizeaza ca acesta suma reprezinta TVA conform facturi, chitante pentru constructia aferente anului 2008-2009.

In contestatia formulata, contestatarul precizeaza ca TVA deductibila declarata prin decontul de TVA din luna septembrie 2013 este aferenta achizitiilor de bunuri si servicii care au fost utilizate la edificarea unor constructii -apartamente pentru care a fost obligat la plata taxei pe valoarea adaugata.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca persoanele fizice X au construit pe planseul blocului un numar de 10 apartamente, conform Autorizatiei de construire.

Se retine ca, in baza Avizului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. au efectuat o inspectie fiscala partiala privind TVA aferenta perioadei 01.01.2008-31.12.2012, la persoanele fizice X care au desfasurat pe acesta perioada, activitate economice de natura exploatarei bunurilor corporale imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Urmare inspectiei fiscale efectuate s-a intocmit Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectie fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale prin care s-a stabilit, pe perioada 01.09.2008-31.12.2011, in sarcina contribuabilului X , TVA de plata.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit, pe perioada 26.04.2009-25.06.2013 , majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere, aferente TVA de plata.

Se retine ca, impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectie fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale contribuabilul a formulat contestatie care a fost solutionata de D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii in sensul respingerii ca neintemeiata cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere ,prin Decizia de solutionare a contestatiei.

Impotriva Deciziei de solutionare a contestatiei si Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectie fiscala la persoane fizice



care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, X a formulat actiune in instanta in temeiul prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

Urmare judecarii cauzei, Tribunalul prin Sentinta pronuntata in dosarul anuleaza Decizia privind solutionarea contestatiei emisa de D.G.R.F.P., Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectie fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale si Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate si obliga parata Directia Generala Regionala a Finantelor Publice la emiterea unei noi decizii de impunere in conformitate cu cele retinute prin prezenta sentinta.

Sentinta pronuntata de Tribunal a ramas definitiva prin Decizia pronuntata de Curtea de Apel, urmare respingerii recursului declarat de parata Directia Generala Regionala a Finantelor Publice prin A.J.F.P. precum si recursului declarat de reclamantul, ca fiind nefondate.

Avand in vedere dispozitivul Sentintei potrivit caruia instanta de judecata "obliga parata Directia Generala Regionala a Finantelor Publice la emiterea unei noi decizii de impunere in conformitate cu cele retinute prin prezenta sentinta", organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au emis Avizului de inspectie fiscala, prin care contribuabilul a fost instiintat ca va face obiectul unei inspectii fiscale partiale cu privire la TVA aferenta perioadei 01.01.2008-31.12.2012.

Astfel, urmare hotararii instantei de judecata si in temeiul prevederilor art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au reanalizat perioada fiscala 01.01.2008-31.12.2012, iar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, au stabilit suplimentar, in sarcina contribuabilului X, TVA de restituit.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca persoanele fizice X au desfasurat activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate pentru care contribuabilul are calitatea de persoana impozabila din perspectiva TVA in conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) si (2) si art.125<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003. Activitatea economica respectiv exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, efectuata de persoana impozabila reprezinta operatiune impozabila care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea daugata in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1), art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.2 alin.(1) si (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

S-a constatat ca, contribuabilul a depasit plafonul de scutire la data de 31.07.2008, astfel ca in conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal acesta devine platitor de TVA incepand cu data de 01.09.2008.

Pentru operatiunile impozabile incadrate in sfera activitatii economice, efectuate in perioada 01.09.2008-31.12.2012, organele de inspectie fiscala au determinat o baza impozabila taxabila iar in conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(3), art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.137 alin.(1) lit.a) art.140 alin.(1), alin.(2<sup>1</sup>) lit.c), alin.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.22 alin.(1), pct.23 alin.(1) alin.(2) si alin(10), pct.37 alin.(6) pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au colectat suplimentar TVA asa cum rezulta din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste TVA deductibila, din Raportul de inspectie fiscala care a stat la



baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice se retine ca in timpul controlului, contribuabilul a prezentat mai multe situatii in care a inregistrat TVA deductibila si anume:

-jurnalul de cumparari operatiuni mixte cu TVA in suma de... aferenta bazei de impozitare in valoare de.. aferenta achizitiilor de materiale si manopera pentru edificarea imobilelor si facturate de catre prestator in baza contractului de antrepriza generala si servicii arhitect.

-jurnalul de cumparari operatiuni taxabile ap.9 cu TVA;

-jurnalul de cumparari operatiuni taxabile ap.10 si ap.11 cu TVA;

-jurnalul de cumparari operatiuni taxabile ap.12 cu TVA;

Contribuabilul a prezentat registrul bunurilor de capital in care a evidentiat TVA dedusa aferenta materialelor de constructii si manopera, suma care a fost repartizata pentru apartamentele nr.10, nr.11 si nr. 13 scara A, apartamentele nr.9, nr.12 si nr.13 scara B, livrate in regim de taxare. Din TVA inregistrata in jurnalul de cumparari, persoana impozabila a efectuat ajustarea TVA pentru apartamentele nr.9 si nr.12 scara A si apartamentele nr.10 si 11 scara B, livrate in regim de scutire.

Urmare analizei documentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-Persoana impozabila nu a intocmit jurnale de cumparari in conformitate cu prevederile Ordinului nr.2217/22.12.2006 privind organizarea evidentei in scopul taxei pe valoarea adaugata, conform art.156 alin(1) -(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv jurnalele nu au fost conduse cronologic si distinct pe fiecare perioada fiscala si nu a depus la organul fiscal teritorial deconturi de TVA incepand cu luna septembrie 2008, fiind incalcate prevederile pct.62 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 , art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art.79 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-nu a intocmit registrul bunurilor de capital, potrivit prevederilor art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.54 alin.11 si 12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, respectiv nu a evidentiat coloana reprezentand TVA deductibila aferenta fiecarui bun de capital si a inregistrat eronat, la rubrica TVA dedusa, suma pentru apartamentul 12, desi acest apartament a fost vandut in regim de scutire.

Organele de inspectie fiscala au refacut registrul bunurilor de capital in care a cuprins TVA deductibila si TVA de dedus aferenta fiecarui bun de capital livrat in regim de taxare , determinand TVA dedusa eronat.

Astfel din TVA considerata ca deductibila fiscal de catre contribuabil, conform registrului bunurilor de capital, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta apartamentului nr.12, vandut in regim de scutire si au acordat dreptul de deducere a TVA..., dupa cum rezulta si din tabelul inserat in Raportul de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in facturile de achizitie materiale de constructii (teava, conuri, parchet, vopsele, coltare, banda, plinta parchet, adezivi, tub izolatia, robineti) emise de diversi furnizori, inregistrate de contribuabil in jurnalul de cumparari ca reprezentand operatiuni taxabile aferente apartamentelor nr.9, nr.10 si 12 (anexa 6.1) in conditiile in care contribuabilul nu a prezentat facturi, situatii de lucrari intocmite de prestatori autorizati prin care sa justifice incorporarea materialelor inregistrate in facturile achizitionate in nume propriu in imobilul/ apartamentele construite; organele de inspectie fiscala au constatat ca, TVA a fost considerata de catre contribuabil ca deductibila doar pentru apartamentele taxabile insa aceasta suma nu a fost cuprinsa si repartizata in registrul bunurilor de capital, ceea ce dovedeste ca materialele achizitionate nu au fost incorporate in imobilul construit, imobil ce cuprinde cele 10 apartamente

numerotate de la 9-13 scara A, si 9-13 scara B.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, situatiile de lucrari in regie proprie prezentate de contribuabil, ca fiind incheiate de catre X si Y in calitate de executanti ai unor lucrari (zugraveli, montat gresie, parchet, instalatii sanitare) si semnate doar de X , fara data, nu pot fi considerate documente justificative , in lipsa altor documente justificative, respectiv altor semnaturi ale pretinsului executant Y(persoana afiliata).

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte din facturile de achizitie de materiale au fost emise dupa data intocmirii procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor, ceea ce a dus la concluzia ca aceste materiale nu au fost incorporate in imobilul care a facut obiectul tranzactiilor. In situatia denumita "jurnal de cumparari operatiuni taxabile ap.9, ap.10, ap.11 si ap.12" intocmita de contribuabil nu a fost mentionata scara blocului in care s-ar fi incorporat materialele , avand in vedere ca imobilul pe care s-au edificat apartamentele are doua scari iar unele din aceste apartamente au fost livrate in regim de scutire. Pe facturile de achizitii materiale de constructii atasate la "Situatie de lucrari in regie proprie" prezentate sunt inscrise apartamentele nr.1, nr.3Anr.3B, nr.3A, nr.1A, numere ce nu coincid cu numarul apartamentelor edificate respectiv apartamentele nr.9-13 .

Mai mult, in contractul de antrepriza generala incheiat , se mentioneaza:

"..Antreprenorul general va executa si va intretine pe cheltuiala proprie toate lucrarile prevazute in contract pana la receptia lor catre beneficiar, va asigura forta de munca, materialele, utilajele de constructii si obiectivele cu caracter provizoriu, organizare de santier pentru executarea lucrarilor."

Astfel, se retine ca, in timpul controlului finalizat prin Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere, X prezentat documente ( facturi, chitante, jurnale de cumparari, registrul bunurilor de capital) pentru TVA deductibila care organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA si au acordat drept de deducere pentru TVA.

Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de rambursat.

Mentionam ca impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, X formulat contestatie care a fost solutionata de organul de solutionare din cadrul D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 prin Decizia de solutionare a contestatiei.

Din considerentele Deciziei de solutionare a contestatiei rezulta ca organul de solutionare a contestatiei , urmare analizarii contestatiei in raport de documentele existente la dosarul contestatiei , sustinerile contestatarului si prevederile legale aplicabile pe perioada verificata, a respins contestatia ca nemotivata cu privire la TVA colectata si TVA deductibila , a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA.; cu privire la perioada in care a fost acceptata la deducere , de catre organele de inspectie fiscala, TVA, organul de solutionare a contestatiei a desfiintat actul administrativ fiscal pe motiv ca organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta perioadei 01.01.2008-31.12.2012, in iunie .2013, neluand in considerare dispozitiile art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.45. alin.(1) , pct.61 si 62 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal; de asemenea, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare Hotararea din 9 iulie 2015 emisa de Curtea de Justitie a Uniunii Europene pronuntate in cauza C-183/2014 Salomie si Oltean si nici adresa emisa de Directia generala de legislatie Cod vamal si reglementari vamale din cadrul MFP in care se face referire la aplicarea deciziei Curtii de Justitie a Uniunii Europene pronuntate in cauza C-183/2014 Salomie si Oltean si in general,deciziile CJUE in raport de dispozitiile legale nationale in materie precum si in ceea ce priveste efectele acestor decizii asupra situatiilor petrecute anterior pronuntarii Curtii.

In aceste conditii, prin Decizia , organul de solutionare a contestatiei a dispus

desfiintarea partiala a Deciziei de impunere cu privire la TVA in vederea stabilirii in mod corect si legal a TVA de plata/de restituit pe perioada 01.01.2008-31.12.2012 si de asemenea intocmirea corecta a Situatiei privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspectia fiscala pentru contribuabilul X respectiv a TVA de plata/ de restituit pe perioada 01.01.2008-31.12.2012, care a facut obiectul reverificarii conform hotararii instantei de judecata.

Organul de solutionare a contestatiei, prin Decizia de solutionare a contestatiei, a dispus ca, organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal contestat, sa procedeze la reverificarea stricta a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii fiscale avand in vedere considerentele prezentei decizii, documentele prezentate de catre contribuabil si prevederile legale aplicabile spetei.

In aceste conditii se retine ca, organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere, au analizat documentele prezentate de contribuabil privind achizitiile de bunuri si servicii efectuate pe perioada 01.01.2008-31.12.2012 si au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor destinate edificarii imobilului care a facut obiectul tranzactiilor in cauza.

De altfel, in contestatia formulata, contestatarul face referire la Decizia de impunere si arata ca organul de inspectie fiscala a analizat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate in perioada 2008-2009.

Prin urmare se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala, prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, au considerat ca fiind fara drept de TVA inscrisa la randul "Regularizari taxa dedusa" aferenta bazei impozabile in valoare, declarata prin Decontul de TVA din luna septembrie 2013, inregistrat la organul fiscal teritorial in conditiile in care taxa este aferenta perioadei 2008-2012 iar organul de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere urmare dispozitiilor instantei de judecata, au analizat documentele prezentate de contribuabil privind achizitiile de bunuri si servicii efectuate pe perioada 01.01.2008-31.12.2012 si au acordat dreptul de deducere a TVA.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in timpul controlului finalizat prin Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere, X, a prezentat documente (facturi, chitante, jurnale de cumparari, registrul bunurilor de capital) pentru TVA deductibila din care organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA si au acordat drept de deducere pentru TVA.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca X nu a prezentat niciun alt document justificativ fata de cele prezentate la Raportul anterior.

Se retine astfel ca, X in timpul controlului finalizat prin Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere, nu a prezentat documente prin care sa justifice exercitarea dreptului de deducere a TVA inscrisa la randul "Regularizari taxa dedusa" aferenta bazei impozabile, declarata prin Decontul de TVA din luna septembrie 2013, inregistrat la organul fiscal teritorial.

Conditiiile si formalitatile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt prevazute la art.145 - 147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate iar persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt indeplinite cumulativ doua conditii 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.

Potrivit prevederilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au*

*stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."*

De asemenea, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate în susținere și de contestatoare, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a ( în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică , dând naștere la operațiuni taxabile.**

Argumentele prezentate de contestatar referitoare la scadențele privind TVA de plată/de restituit , calculate de organul fiscal, anterior datei de 01.10.2011, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care prin actul administrativ fiscal contestat s-a verificat perioada 01.01.2013-31.12.2013 și TVA declarată de către contribuabil prin Decontul de TVA din luna septembrie 2013, înregistrat la A.J.F.P.

În consecință, în condițiile în care contestatarul nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, luând în considerare prevederile legale aplicabile pe perioada verificată precum și documentele existente la dosarul contestației în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*"Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"*

și se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la TVA declarată de către X la randul 30 "Regularizări taxa dedusă" din Decontul de TVA din luna septembrie 2013, înregistrat la organul fiscal teritorial și se vor menține ca legale constatările organelor de

inspectie fiscala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

#### DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre X inregistrata la D.G.R.F.P. , impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.