



Ministerul Finanțelor Publice



**Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului**

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 40

din 14.04.2010

privind soluționarea contestației formulată de
PERSOANA FIZICĂ din localitateaa, înregistrată la
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județuluia
sub nr.din 08.03.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județuluia a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluia prin adresa nr. din 05.03.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județuluia sub nr.din 08.03.2010, cu privire la contestația formulată de **PERSOANA FIZICĂ**, CNP, din localitateaa, strada

PERSOANA FIZICĂ contestă Decizia de impunere privind TVA și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.din 29.01.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 29.01.2010, de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluia, privind suma de **...lei**, reprezentând:

-lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea

adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județuluia este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. PERSOANA FIZICĂ prin cererea formulată precizează că în baza autorizației nr....din 14 decembrie 2007, emisă de Primăriaa pe numele,și, s-a construit blocul de locuințe cu S+P+4E+M, situat în

municipiula, zona,, pentru care procesul-verbal de recepție definitivă a lucrărilor a fost încheiat în data de 21 octombrie 2010, iar în perioada 2008 – 2009 au fost vândute 15 apartamente.

De asemenea, precizează că în data de 18 noiembrie 2008 s-a depășit plafonul special de scutire al întreprinderilor mici prevăzut la art. 152 din Codul fiscal, de 35.000 euro, respectiv de 118.359 lei, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA a persoanei și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei și majorări de întârziere aferente de lei.

Persoana fizică contestă modul de calcul al sumelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, invocând următoarele:

1. - s-a aplicat cota de taxă asupra prețului de vânzare specificat în contractul de vânzare-cumpărare, cu toate că atât vânzătorul, cât și cumpărătorul sunt persoane fizice;

2. - s-a aplicat cota de taxă asupra prețului de vânzare specificat în contractul de vânzare-cumpărare, cu toate că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală completări în formă autentică la contractele de vânzare-cumpărare, din care rezultă că prețul plătit de cumpărător este preț final și include toate taxele;

3.- nu s-a aplicat cota redusă de TVA de 5% la toate vânzările de locuințe pentru care au fost aduse documente justificative, respectiv completări în formă autentică la contractele de vânzare-cumpărare, din care rezultă că cei care au cumpărat bunurile îndeplinesc condițiile legale pentru a beneficia de cota redusă de 5%, organele de inspecție motivând faptul că datele sunt ulterioare tranzacțiilor și că nu corespund prevederilor legale în vigoare;

4. - încadrarea a fost raportată la alt alineat decât cel care reglementează livrările de locuințe către persoane fizice;

5. - excluderea documentelor justificative pentru cota redusă de TVA s-a efectuat fără argumentarea temeiurilor legale;

6. - s-a efectuat aplicarea eronată a cotei standard de 19% pentru următoarele contracte de vânzare-cumpărare de locuințe, care îndeplineau condițiile legale pentru aplicarea cotei reduse de 5%:

- nr./12.08.2009, pentru apartament nr., în valoare de lei;
- nr./19.08.2009, pentru apartament nr., în valoare de lei;
- nr./26.08.2009, pentru apartament nr., în valoare delei.

Contestatorul precizează că taxa pe valoarea adăugată recunoscută, privind vânzările de locuințe din blocul situat în zona, se prezintă astfel:

NR. CRT.	Data	Cumpărător	Valoare contract vânzare-	Calcul recunoscut de persoana impozabilă		Stabilit de inspecția fiscală		TVA contestat
				Cotă	TVA –	Cotă	TVA -	

			cumpărare (lei)	TVA	calculată prin procentul sutei mărite	TVA	calculată prin aplicarea cotei de TVA asupra prețului	
1	11.03.2009	....	....	19%	....	19%	....	....
2	16.04.2009	....	....	19%	....	19%	....	....
3	12.08.2009	....	....	19%	....	19%	....	....
4	12.08.2009	....	....	5%	....	19%	....	....
5	19.08.2009	....	....	5%	....	19%	....	....
6	26.08.2009	....	....	5%	....	19%	....	....
7	03.09.2009	....	....	19%	....	19%	....	....
8	18.09.2009	....	....	5%	....	5%	....	....
9	05.10.2009	....	....	5%	....	5%	....	....
10	15.12.2009	....	....	5%	....	5%	....	....
TOTAL					....		....	....

A. Contestatorul precizează că stabilirea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de TVA asupra prețului de vânzare specificat în contractul de vânzare-cumpărare s-a făcut cu încălcarea prevederilor punctului 23 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare ale art. 140 alin. 1 și 2¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, precizează că art. 1 din Directiva CE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 31 decembrie 2008, prevede expres că la comerțul cu amănuntul taxa este inclusă.

Totodată, contestatorul invocă prevederile art. 4 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 99/2000 și prevederile art. 1.166, 1.650, 1.225 și 1.226 din Codul civil.

Potentul precizează că, suplimentar față de cele prevăzute în contractele de vânzare-cumpărare, organelor fiscale le-au fost prezentate înscrisuri în care se precizează că prețul include taxa, susținând totodată următoarele:

- livrarea apartamentelor construite s-a efectuat în baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în formă autentică între două persoane fizice;

- livrarea către persoane fizice reprezintă etapa de vânzare cu amănuntul, cumpărătorul final fiind persoana fizică;

- bunul a fost cumpărat pentru uzul personal al persoanei fizice.

Contestatorul consideră că taxa pe valoarea adăugată colectată pentru contractele de vânzare-cumpărare ale construcțiilor efectuate în baza Autorizației de construire nr....din 14 decembrie 2007, emisă de Primăriaa, se calculează prin aplicarea procentului sutei mărite, 19 x 19/119 pentru cota standard și 5 x 100/105 pentru cota redusă, conform pct. 23 alin. 2 din H.G. nr. 44/2004.

B. Contestatorul susține că stabilirea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 19% asupra prețului de vânzare din contractele de vânzare-cumpărare, pentru care au fost aduse documente justificative, respectiv completări în formă autentică la contractele de vânzare-cumpărare, din care rezultă că cei care au cumpărat îndeplinesc condițiile legale pentru a beneficia de cota redusă de 5%, s-a efectuat cu încălcarea prevederilor art. 140 alin. 2¹ lit. c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la 31 decembrie 2009, anul în care au avut loc vânzările efectuate de către persoana impozabilă ..., și punctului 23 alin. 7, 8 și 9 din Normele metodologice de aplicarea articolului 140 din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, contestatorul consideră că temeiul invocat de organele de inspecție fiscală în decizia de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată pentru apartamentele nr. 22, 20 și 42 este eronat și nu are aplicabilitate la vânzarea locuințelor către persoane fizice.

Petentul consideră că nu au fost avute în vedere prevederile punctului 23 alin. 10 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Contestatorul susține că, în conformitate cu prevederile art. 56 din Codul de procedură fiscală, a prezentat următoarele documente:

Nr. crt.	Condițiile de încadrare în prevederile art. 141 alin. 21	Punct 23 din Normele metodologice – H.G. 44/2004	Documente doveditoare	Nr. și data documentelor	Emitent
1	Livrare locuințe	Alin. 8	Autorizație de construcție nr....din 14.12.2007	Nr.	Primăria municipiului ....a
2	În momentul vânzării pot fi locuite ca atare	Nu este precizat	Proces-verbal la terminarea lucrărilor		Beneficiari autorizației construcție și proiectanți
			Intabularea blocului de locuințe situat pe, nr.		Oficiul Național de Cadastru și Carte funciară
3	Suprafața utilă de maxim 120 mp	Alin. 9	Intabularea blocului de locuințe situat pe, nr.		Oficiul Național de Cadastru și Carte funciară
			În contractele de vânzare cumpărare în forma autentică este specificată suprafața fiecărei locuințe		autentificate la notariat
			Documentația cadastrală anexată la contractele de vânzare cumpărare		Oficiul Național de Cadastru și Carte Funciară
4	Valoarea nu depășește ....lei	Nu este cazul	Contractele de vânzare cumpărare în formă autentică în		autentificate la notariat

			care este specificat prețul fiecărei locuințe		
5	Cumpărătorul să nu fi deținut/să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%	Alin. 9	Declarații în formă autentică – completare la contractele de vânzare cumpărare prin care au fost achiziționate locuințele situate pe, nr. ....		....

Contestatorul susține că cele trei contracte de vânzare cumpărare de locuințe îndeplinesc condițiile de încadrare la livrări cu cotă redusă de TVA, prevăzută la art. 140 alin. 2¹.

II. Prin Decizia de impunere privind TVA și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri neimpozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscal nr.din 29.01.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 29.01.2010, în baza adresei ANAF nr...../08.09.2009, prin care se solicită verificarea persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare și care aveau obligația înregistrării ca plătitori de TVA, organele de inspecție fiscală au verificat tranzacțiile efectuate de **PERSOANA FIZICĂ, pe baza documentelor puse la dispoziție de către contribuabil și a informațiilor suplimentare referitoare la natura tranzacțiilor și la perioada în care au avut loc, obținute de la unitățile fiscale teritoriale și de la notarii publici.**

În urma studierii documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și a informațiilor obținute, s-a constatat că **PERSOANA FIZICĂ** a efectuat următoarele tranzacții imobiliare:

ÎN ANUL 2005

1. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.27.01.2005, persoana fizică a vândut un imobil, ce a fost dobândit prin cumpărare, respectiv apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada, nr. ..., la prețul delei;

ÎN ANUL 2008

1. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr./17.11.2008, persoana fizică a vândut împreună cu persoana fizicăși în asociere cu ...și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), sc. .., la prețul deeuro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

2. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.18.11.2008, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), sc. ..., la prețul deeuro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

3. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr./30.12.2008, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), sc. ..., la prețul de lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

4. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr./30.12.2008, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), sc. ..., la prețul delei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

5. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr./30.12.2008, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), sc. ..., la prețul delei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

ÎN ANUL 2009

1. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.11.03.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), la prețul de euro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

2. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.16.04.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și,

un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), la prețul de euro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

3. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.12.08.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), la prețul de euro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

4. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr./12.08.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), la prețul de euro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

5. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr./19.08.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), scara ..., la prețul deeuro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

6. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr./26.08.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), la prețul de euro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

7. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.03.09.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), la prețul de euro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor,

iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

8. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr./21.09.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), la prețul de euro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

9. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.05.10.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), la prețul de euro, echivalentul a lei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007;

10. - în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.15.12.2009, persoana fizică a vândut în nume propriu și ca mandatar pentru,și, un imobil, reprezentând apartamentul nr. ..., situat în municipiula, strada (zona), la prețul de euro, echivalentul alei, ce a fost construit în baza autorizației de construire nr. și a procesului-verbal de terminare a lucrărilor, iar terenul a fost dobândit prin cumpărare, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.19.09.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că imobilele menționate au fost dobândite în baza autorizației de construire nr., au fost destinate vânzării, tranzacțiile imobiliare efectuate având caracter comercial.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că plafonul de scutire de TVA, prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost depășit la data de 18.11.2008.

Întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea acestuia din oficiu.

Ca urmare a depășirii plafonului de scutire, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA până la data de 10.12.2008 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de plătitor începând cu data de 01.01.2009, respectiv declararea și achitarea până la data de 25 a fiecărei luni, cuprinse în perioada aprilie 2009 – ianuarie 2010, a sumei de lei (... lei x 19% = lei; lei x 5% = lei).

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru tranzacțiile efectuate în anul 2009, menționate la nr. 8, 9 și 10, s-a aplicat cota redusă de 5% întrucât au fost prezentate declarațiile pe propria răspundere ale cumpărătorilor, autentificate la notar anterior contractelor de vânzare cumpărare, din care rezultă că vor utiliza imobilele conform destinației prevăzută de lege.

În ceea ce privește tranzacțiile efectuate în anul 2009, menționate la punctele 2, 4, 5 și 6, organele de inspecție fiscală nu a aplicat cota redusă de TVA pe motiv că în urma analizei documentelor prezentate de cumpărători s-a constatat că acestea nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, întrucât sunt date ulterior tranzacțiilor la care fac referire, iar conținutul lor nu corespunde prevederilor legale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale în temeiul prevederilor art. 125¹ alin. 1, art. 126 alin. 1 lit. a, b, c și d, art. 127 alin. 1 și 2, art. 140 alin.(1), art. 141, art. 150 alin. 1, art. 152 alin. 6, art. 153 alin. 1 lit. b și c din Codul fiscal, precum și prevederilor Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și accesorii aferente de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatoarei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județuluia este investită să analizeze dacă pentru tranzacțiile efectuate în anul 2009 de persoana fizică, constând în vânzări de apartamente noi construite prin mansardarea blocurilor, se poate aplica procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă că prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în urma activității desfășurate, persoana fizică avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA până la data de 10.12.2008 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de plătitor începând cu data de 01.01.2009, respectiv declararea și achitarea până la data de 25 a fiecărei luni a taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada respectivă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică datorează pentru tranzacțiile imobiliare efectuate după data de 01.01.2009 o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, stabilită prin aplicarea cotei

de TVA de 19% sau 5%, după caz, asupra prețului prevăzut în contractele de vânzare-cumpărare a imobilelor (... lei x 19% = ... lei; ... lei x 5% = ... lei).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată contestată în sumă de ...lei, persoana fizică contestă modul de calcul al acesteia, invocând următoarele:

1. - s-a aplicat cota de taxă asupra prețului de vânzare specificat în contractul de vânzare-cumpărare, cu toate că atât vânzătorul, cât și cumpărătorul sunt persoane fizice;

2. - s-a aplicat cota de taxă asupra prețului de vânzare specificat în contractul de vânzare-cumpărare, cu toate că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală completări în formă autentică la contractele de vânzare-cumpărare, din care rezultă că prețul plătit de cumpărător este preț final și include toate taxele;

3.- nu s-a aplicat cota redusă de TVA de 5% la toate vânzările de locuințe pentru care au fost aduse documente justificative, respectiv completări în formă autentică la contractele de vânzare-cumpărare, din care rezultă că cei care au cumpărat bunurile îndeplinesc condițiile legale pentru a beneficia de cota redusă de 5%, organele de inspecție motivând faptul că datele sunt ulterioare tranzacțiilor și că nu corespund prevederilor legale în vigoare;

4. - încadrarea a fost raportată la alt alineat decât cel care reglementează livrările de locuințe către persoane fizice;

5. - excluderea documentelor justificative pentru cota redusă de TVA s-a efectuat fără argumentarea temeiurilor legale;

6. - s-a efectuat aplicarea eronată a cotei standard de 19% pentru următoarele contracte de vânzare-cumpărare de locuințe, care îndeplineau condițiile legale pentru aplicarea cotei reduse de 5%:

- nr./12.08.2009, pentru apartament nr. ..., în valoare de ... lei;

- nr./19.08.2009, pentru apartament nr. ..., în valoare de ... lei;

- nr./26.08.2009, pentru apartament nr. ..., în valoare de ...lei.

În drept, în ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile **art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată, unde se prevede că:

„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;”

Din textul de lege menționat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor.

Conform **art. 140 alin. (1) și alin. 2¹ din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.

(2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.”

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **pct. 23** prevăd următoarele:

„23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Conform art. 137 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată:

„(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”

Din textele de lege menționate se reține că taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ sau $5 \times 100/105$, după caz, doar atunci când prețul de vânzare include și taxa.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică verificată avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra bazei impozabile în sumă de lei, rezultând o TVA de lei, și prin aplicarea cotei de TVA de 5% asupra bazei impozabile în sumă de lei, rezultând o TVA de lei, după cum urmează:

lei

NR. CRT.	NR. CONTRACT	BAZA DE IMPUNERE	COTA TVA	TVA
1	....11.03.2009	....	19%	....
2	....16.04.2009	....	19%	....
3	....12.08.2009	....	19%	....
4	..../12.08.2009	....	19%	....
5	..../19.08.2009	....	19%	....
6	..../26.08.2009	....	19%	....
7	....03.09.2009	....	19%	....
8	..../21.09.2009	....	5%	....
9	....05.10.2009	....	5%	....
10	....15.12.2009	.....	5%	....
TOTAL		.....		....

Din totalul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, în sumă de lei, persoana fizică contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.

Contestatorul precizează că taxa pe valoarea adăugată privind vânzările de locuințe din blocul situat în zona, trebuia calculată prin aplicarea procentului sutei mărite, 19 x 100/119 pentru cota standard și 5 x 100/105 pentru cota redusă, și că pentru apartamentele ce au la bază contractele nr./12.08.2009, în valoare de lei, nr./19.08.2009, în valoare de lei, și nr./26.08.2009, în valoare delei, trebuia aplicată cota de TVA de 5% și nu de 19%, cum au aplicat organele de inspecție fiscală, după cum urmează:

NR. CRT.	Nr. contract și data	Cumpărător	Valoare contract vânzare-cumpărare (lei)	Calcul recunoscut de persoana impozabilă		Stabilit de inspecția fiscală		TVA contestat
				Cotă TVA	TVA – calculată prin procentul sutei mărite	Cotă TVA	TVA - calculată prin aplicarea cotei de TVA asupra prețului	
1	.... 11.03.2009	....	....	19%	....	19%	....	....
2	.... 16.04.2009	....	....	19%	....	19%	....	....
3	.... 12.08.2009	....	....	19%	....	19%	....	....
4	137/ 12.08.2009	....	....	5%	....	19%	....	....
5	..../ 19.08.2009	....	....	5%	....	19%	....	....
6	..../ 26.08.2009	....	....	5%	....	19%	....	....
7	.... 03.09.2009	....	....	19%	....	19%	....	....
8	..../ 18.09.2009	....	....	5%	....	5%	....	....
9	....	....	....	5%	....	5%	....	....

	05.10.2009							
10	.... 15.12.2009	....	....	5%	....	5%	....	....
TOTAL					....		....	....

Conform documentelor existente la dosar, persoana fizică, cu toate că avea obligația a se înregistra în scopuri de TVA, nu și-a îndeplinit această obligație și nici nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile imobiliare efectuate, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea acesteia din oficiu și la determinarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de impozitare de 19% sau 5%, după caz, asupra bazei impozabile, respectiv asupra contravalorii bunurilor vândute, prevăzută în contractele de vânzare-cumpărare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru tranzacțiile efectuate o bază impozabilă în sumă de lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra bazei impozabile în sumă de lei, rezultând o TVA de lei, și prin aplicarea cotei de TVA de 5% asupra bazei impozabile în sumă de lei, rezultând o TVA de lei.

Petentul contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, rezultată în urma recalculării acesteia prin aplicarea sutei mărite asupra valorii bunurilor prevăzută în contractele de vânzare-cumpărare și a aplicării cotei reduse de 5% pentru trei dintre imobilele vândute.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit baza impozabilă pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul contravalorii bunurilor prevăzută în contractele de vânzare cumpărare.

Așa după cum rezultă din textele de lege ce au fost menționate, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, contrapartida obținută de furnizor reprezintă contravaloarea bunurilor prevăzută în contractele de vânzare cumpărare, care, conform prevederilor menționate, cuprinde impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la data efectuării tranzacțiilor prețul de vânzare al imobilelor nu putea include și taxa pe valoarea adăugată, cu atât mai mult cu cât persoana fizică nu se înregistrase ca plătitor de TVA, necolectând taxa pe valoarea adăugată pentru imobilele vândute, aceasta necomportându-se ca plătitor de TVA.

De asemenea, contestatorul susține că deține declarațiile în formă autentică date de către cumpărători persoane fizice, în completare la contractele de vânzare-cumpărare, în care se precizează că prețul include taxa, pe care le depune în susținerea cauzei, după cum urmează:

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr.....din 26.01.2010, prin care persoana fizică declară că, până la data contractului de vânzare cumpărare autenticat sub nr. din 12.08.2009, nu a deținut și nu deține nici o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cotă de TVA de 5% și că „prețul achitat în baza contractului de vânzare-cumpărare sus menționat a fost prețul final, cu toate taxele incluse, inclusiv TVA 5%”;

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr..... din 26.01.2010, prin care persoana fizică declară că, până la data contractului de vânzare cumpărare autenticat sub nr. din 19.08.2009, nu a deținut și nu deține nici o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cotă de TVA de 5% și că „prețul achitat în baza contractului de vânzare-cumpărare sus menționat a fost prețul final, cu toate taxele incluse, inclusiv TVA 5%”;

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr..... din 26.01.2010, prin care persoana fizicădeclară că, până la data contractului de vânzare cumpărare autenticat sub nr. din 26.08.2009, nu a deținut și nu deține nici o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cotă de TVA de 5% și că „prețul achitat în baza contractului de vânzare-cumpărare sus menționat a fost prețul final, cu toate taxele incluse, inclusiv TVA 5%”;

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr..... din 26.01.2010, prin care persoana fizicădeclară că, până la data contractului de vânzare cumpărare autenticat sub nr. din 05.10.2009, nu a deținut și nu deține nici o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cotă de TVA de 5% și că „prețul achitat în baza contractului de vânzare-cumpărare sus menționat a fost prețul final, cu toate taxele incluse, inclusiv TVA 5%”;

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr. din 26.01.2010, prin care persoana fizică declară că, până la data contractului de vânzare cumpărare autenticat sub nr. din 15.12.2009, nu a deținut și nu deține nici o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cotă de TVA de 5% și că „prețul achitat în baza contractului de vânzare-cumpărare sus menționat a fost prețul final, cu toate taxele incluse, inclusiv TVA 5%”.

Susținerea contestatorului privitoare la declarațiile în formă autentică date de către cumpărători persoane fizice, în completare la contractele de vânzare-cumpărare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, așa după cum s-a prezentat, contrapartida obținută de furnizor reprezintă contravaloarea bunurilor prevăzută în contractele de vânzare cumpărare, care, conform prevederilor menționate, cuprinde impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, din contractele de vânzare-cumpărare rezultă că acestea sunt semnate și de alte persoane decât cele ce au dat declarațiile respective, după cum urmează:

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr.....din 26.01.2010 este dată de persoana fizică, în timp ce contractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. din 12.08.2009 este semnat de soții și

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr..... din 26.01.2010 este dată de persoana fizică, în timp ce contractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. din 19.08.2009 este semnat de soția acestuia,

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr..... din 26.01.2010 este dată de persoana fizică, în timp ce contractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. din 26.08.2009 este semnat de soțiiși

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr..... din 26.01.2010 este dată de persoana fizică, în timp ce contractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. din 05.10.2009 este semnat de soțiiși

- Declarația autenticată la birou notarial sub nr. din 26.01.2010 este dată de persoana fizică, în timp ce contractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. din 15.12.2009 este semnat de soții și

Rezultă că declarațiile respective nu sunt de natură să modifice prevederile contractuale, cu atât mai mult cu cât contractele de vânzare-cumpărare sunt semnate și de alte persoane decât cele care au semnat declarațiile pe propria răspundere, acestea fiind emise în timpul controlului, deci ulterior încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, iar persoana fizică nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor respective, necomportându-se ca plătitor de TVA.

Având în vedere că pentru livrări de bunuri și prestări de servicii taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, constituită din tot ceea ce reprezintă contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală în mod legal au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de TVA asupra contravalorii bunurilor vândute prevăzută în contractele de vânzare-cumpărare.

Referitor la susținerea contestatorului că pentru apartamentele ce au la bază contractele nr./12.08.2009, în valoare de lei, nr./19.08.2009, în valoare de lei, și nr./26.08.2009, în valoare delei, trebuia aplicată cota de TVA de 5% și nu de 19%, cum au aplicat organele de inspecție fiscală, sunt aplicabile prevederile art. 140 alin. 2¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„(2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:[...]

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma delei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie.

[...] Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 23, prevede următoarele:

„23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.[...]

(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a) - d) din Codul fiscal.

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii. [...]

(9) Pentru locuințele prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul va prezenta o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. În vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5% pentru locuințele prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței, exclusiv anexele gospodărești, și, după caz, a terenului pe care este construită trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.”

Din textele de lege menționate se reține că, pentru aplicarea cotei redusă de 5% , cumpărătorul va prezenta o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile

stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Contestatorul susține că pentru apartamentele ce au la bază contractele nr. .../12.08.2009, nr. .../19.08.2009, și nr. .../26.08.2009, pentru care consideră că trebuia aplicată cota de TVA de 5% și nu de 19%, a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

Nr. crt.	Condițiile de încadrare în prevederile art. 141 alin. 21	Punct 23 din Normele metodologice – H.G. 44/2004	Documente doveditoare	Nr. și data documentelor	Emitent
1	Livrare locuințe	Alin. 8	Autorizație de construcție nr....din 14.12.2007	Nr.	Primăria municipiului ....a
2	În momentul vânzării pot fi locuite ca atare	Nu este precizat	Proces-verbal la terminarea lucrărilor		Beneficiari autorizației construcție și proiectanți
			Intabularea blocului de locuințe situat pe, nr.		Oficiul Național de Cadastru și Carte funciară
3	Suprafața utilă de maxim 120 mp	Alin. 9	Intabularea blocului de locuințe situat pe, nr.		Oficiul Național de Cadastru și Carte funciară
			În contractele de vânzare cumpărare în formă autentică este specificată suprafața fiecărei locuințe		autentificate la notariat
			Documentația cadastrală anexată la contractele de vânzare cumpărare		Oficiul Național de Cadastru și Carte Funciară
4	Valoarea nu depășește ....lei	Nu este cazul	Contractele de vânzare cumpărare în formă autentică în care este specificat prețul fiecărei locuințe		autentificate la notariat
5	Cumpărătorul să nu fi deținut/să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%	Alin. 9	Declarații în formă autentică – completare la contractele de vânzare cumpărare prin care au fost achiziționate locuințele situate pe, nr. ....		.....

Analizând contractele de vânzare-cumpărare și declarațiile depuse de contestator pentru cele trei contracte de vânzare-cumpărare, rezultă că acestea sunt semnate și de alte persoane decât cele ce au dat declarațiile respective, după cum urmează:

- Declarația autentificată la birou notarial sub nr.....din 26.01.2010 este dată de persoana fizică, în timp ce contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. din 12.08.2009 este semnat de soții și

- Declarația autentificată la birou notarial sub nr..... din 26.01.2010 este dată de persoana fizică, în timp ce contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. din 19.08.2009 este semnat de soția acestuia,

- Declarația autentificată la birou notarial sub nr..... din 26.01.2010 este dată de persoana fizică, în timp ce contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. din 26.08.2009 este semnat de soțiiși

Se constată faptul că persoana fizică contestatoare nu demonstrează că deține declarații pe propria răspundere date de toate persoanele care au semnat contractele de vânzare-cumpărare, mai mult, declarațiile sunt emise în timpul controlului, deci ulterior încheierii contractelor.

Conform dispozițiilor art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea cotei reduse de 5% sunt următoarele:

„1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5% ;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5% ;”.

Conform prevederilor menționate, în cazul aplicării cotei reduse de TVA, de 5%, cumpărătorii trebuie să prezinte o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2, respectiv în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

În ceea ce privește tranzacțiile efectuate în anul 2009, din actul administrativ atacat rezultă că organele de inspecție fiscală nu au aplicat cota redusă de TVA pe motiv că în urma analizei documentelor prezentate de cumpărători s-a constatat că acestea nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, întrucât sunt date ulterior tranzacțiilor la care fac referire, iar conținutul lor nu corespunde prevederilor legale.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, contestatorul nu deține declarații pentru toate persoanele care au semnat contractele de vânzare-cumpărare, iar persoana fizică nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor respective, necomportându-se ca plătitor de TVA, declarațiile fiind emise ulterior încheierii contractelor respective.

Din cele prezentate se reține că persoana fizică contestatoare nu demonstrează că deține declarații pe propria răspundere date de toate persoanele care au semnat contractele de vânzare-cumpărare, care să permită aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

Totodată, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că persoana fizică nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor respective nici prin utilizarea cotei de 19% și nici prin utilizarea cotei reduse de 5%, aceasta necomportându-se ca plătitor de TVA.

Prin cererea formulată, contestatorul susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere următoarele:

- prevederile art. 1166, 1650, 1225 și 1126 din Codul civil pentru anul 2009.

- prevederile art. 4 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 99/2000;

- declarațiile în formă autentică date de către cumpărători persoane fizice, în completare la contractele de vânzare-cumpărare, în care se precizează că „prețul include taxa”.

Referitor la invocarea prevederilor Codului civil și a prevederilor art. 4 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 333/2003, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât cadrul legal privind impozitele și taxele, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, este cel stabilit prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform prevederilor **art. 1**, unde se stipulează că:

„(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele și taxele prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat și bugetele locale, precizează contribuabilii care trebuie să plătească aceste impozite și taxe, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite și taxe. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale.

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

Totodată, se constată că persoana fizică contestatoare face referire la Codul civil ce a fost aprobat prin Legea nr. 287 din 17 iulie 2009, fără să aibă în vedere că acesta nu este aplicabil, întrucât potrivit art. 2664 alin. (1) și (2) din această lege, „(1) *Prezentul Cod civil intră în vigoare la data care va fi stabilită în legea pentru punerea în aplicare a acestuia.*

(2) *În termen de 12 luni de la data publicării prezentului Cod civil, Guvernul va supune Parlamentului spre adoptare proiectul de lege pentru punerea în aplicare a Codului civil.”*

Având în vedere cele prezentate, documentele aflate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie fiscală, se conchide că taxa pe valoarea adăugată a fost calculată de organele de inspecție fiscală conform prevederilor legale, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată de persoana fizică **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, ca neîntemeiată.**

2. Referitor la majorările de întârziere contestate de persoana fizică, în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt aferente în totalitate creanțelor fiscale principale, contestate de contribuabil.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în urma inspecției efectuate, de lei, majorări de întârziere aferente de lei.

Din contestația formulată de persoana fizică, rezultă că aceasta contestă majorările de întârziere în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, pe motiv că sunt aferente creanțelor fiscale contestate.

Totodată, din contestația formulată rezultă că nu se contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și accesoriile aferente acestor creanțe, în sumă delei.

Din analiza calculului majorărilor de întârziere stabilite suplimentar, prezentat de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, anexă la decizia de impunere atacată, rezultă că majorările de întârziere în sumă de lei, aferente creanței fiscale principale stabilite suplimentar în sumă de lei, se prezintă astfel:

Perioada	TVA STABILITĂ SUPPLEMENTAR CUMULAT LEI	TERMEN DE PLATĂ	NR. ZILE ÎNTÂRZIERE	COTĂ MAJORĂRI %	MAJORĂRI DE ÎNTÂRZIERE DATORATE LEI
MARTIE 2009	27.04.2009	28	0,1	....
APRILIE 2009	25.05.2009	123	0,1	....
AUGUST 2009	25.09.2009	31	0,1	....
SEPTEMBRIE 2009	26.10.2009	31	0,1	....
OCTOMBRIE 2009	25.11.2009	61	0,1	....
DECEMBRIE 2009	25.01.2010	-	0,1	-

TOTAL
-------	------	--	--	--	------

Față de calculul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, în sumă de lei, rezultă că situația majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, contestată de contribuabil, se prezintă astfel:

Perioada	TVA CONTESTATĂ PE CUMULAT LEI	TERMEN DE PLATĂ	NR. ZILE ÎNTÂRZIERE	COTĂ MAJORĂRI %	MAJORĂRI DE ÎNTÂRZIERE DATORATE LEI
MARTIE 2009	27.04.2009	28	0,1	....
APRILIE 2009	25.05.2009	123	0,1	....
AUGUST 2009	25.09.2009	31	0,1	....
SEPTEMBRIE 2009	26.10.2009	31	0,1	....
OCTOMBRIE 2009	25.11.2009	61	0,1	....
DECEMBRIE 2009	25.01.2010	-	0,1	....
TOTAL

Din cele prezentate rezultă că majorările de întârziere aferente creanțelor fiscale principale contestate, în sumă delei, sunt delei, în timp ce persoana fizică contestă majorările de întârziere în sumă de lei, diferența delei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală necontestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se prevede că:

„Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. [...]

Art. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că majorările de întârziere se datorează în cazul neachitării în termen a obligațiilor de plată și se

calculează începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Așa după cum rezultă din calculele prezentate, majorările de întârziere aferente creanțelor fiscale principale contestate, în sumă delei, sunt delei, iar majorările de întârziere aferente creanțelor fiscale necontestate, în sumă delei, sunt de lei și nu delei, cum susține contestatorul prin cererea formulată.

În consecință, din cele prezentate rezultă că majorările de întârziere în sumă de ... lei sunt majorări de întârziere aferente creanțelor fiscale necontestate.

Față de cele prezentate, **urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru majorările de întârziere în sumă de ... lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală și necontestată de contribuabil, potrivit principiului "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă delei, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, care le-a generat, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și **accesoriile în sumă delei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă delei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, stabilite suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, **urmează a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă delei.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1, art. 137 alin. (1) lit. a) și alin. (2), art. 140 alin. (1) și alin. 2¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **PERSOANA FIZICĂ ...** împotriva Deciziei de impunere privind TVA și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.din 29.01.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 29.01.2010, de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județuluia, privind suma de **...lei**, reprezentând:

-lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalula, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.