



**DECIZIA nr. 000/10.2019**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**persoana fizică X,**  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -  
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
sub nr. 000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice prin adresa nr. 000/2019, asupra contestației formulate de **persoana fizică X.**

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice din cadrul A.N.A.F., având ca obiect suma de 000 lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatănd că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică X.

**I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice, pentru următoarele considerente:**

1. Persoana fizică X susține că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de 000 lei.

Referitor la suma de 000 lei, reprezentând T.V.A. de pe facturile emise de societatea A în lunile septembrie și octombrie 2017, furnizor care, în opinia

organelor de inspecție fiscală, nu este înregistrat în scopuri de T.V.A și suma de 000 lei, de pe factura nr. 000/15.09.2017, emisă de societatea B și facturile nr. 000/04.10.2017 și nr. 000/09.10.2017, emise de societatea C, furnizori care, în opinia organelor de inspecție fiscală, sunt declarați inactivi, persoana fizică X susține că, în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de jurisprudența europeană în cauza C-101/16 Paper Consult.

În același timp, persoana fizică contestatară invocă decizia Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, art. 17 alin. (6) din Directiva a 6-a, modificată prin Directiva 18/2006.

De asemenea, contestatarul susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont că la data efectuării tranzacțiilor cu societățile B și C, acestea erau în stare de activitate, fiind declarați inactivi ulterior tranzacțiilor efectuate.

**2.** În ceea ce privește suma de 000 lei și suma de 000 lei, reprezentând T.V.A. aferentă tranzacțiilor imobiliare, colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, persoana fizică X susține că așa cum prevăd normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, termenul de depunere a declarației pe proprie răspundere pentru tranzacțiile imobiliare cu cotă T.V.A. de 5%, nu este un termen imperativ impus de legiuitor, sub sancțiunea decăderii din drept, a cărui neîndeplinire să conducă la pierderea dreptului contribuabilului de a beneficia de cota redusă.

Totodată, persoana fizică contestatară susține că:

- jurisprudența instanțelor de contencios administrativ au dat întâietate fondului îndeplinirii condiției privind nedeținerea în proprietate a unei locuințe achiziționate cu cotă redusă T.V.A. de 5%, indiferent de momentul autenticității declarațiilor, invocând în acest sens Decizia civilă nr. 000/2016, pronunțată de Curtea de Apel ... în dosarul nr. 000/2014 și Decizia civilă nr. 000/2016, pronunțată de Curtea de Apel ... în dosarul nr. 000/2015.

- obligația depunerii declarației pe propria răspundere, autentificată de un notar, reprezintă o formalitate prevăzută de normele de aplicare a Codului fiscal care certifică faptul că sunt îndeplinite condițiile stabilite de Codul fiscal, motiv pentru care acesta solicită anularea T.V.A. în cuantum de 000 lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

**3.** În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând T.V.A. colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, persoana fizică X susține că:

- în baza Procurii speciale autentificate sub nr. 000/18.12.2017, acesta împreună cu soția sa, persoana fizică Y, l-au împuternicit pe fratele contestatarului, persoana fizică W, să efectueze, în numele lor, toate formalitățile juridice și fiscale ce decurg din vânzarea imobilelor din localitatea D .

- prin această procură specială este menționat faptul că prețul vânzării va fi încasat de persoana fizică W, iar acesta este mandatat să achite taxele și comisioanele necesare.

- în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că între cele două părți există un contract valabil, invocând în acest sens art. 1166 și art. 1270 alin. (1) din Legea nr. 287/2009, privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la proprietățile unui contract încheiat între două sau mai multe persoane.

- organele de inspecție fiscală, în mod eronat, au invocat art. 14 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, care se referă la prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, având în vedere că bugetul de stat nu a fost prejudiciat.

- în mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au menționat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că fratele său, persoana fizică W, a evidențiat, dedus și plătit în contul unic către bugetul de stat, T.V.A. aferentă livrărilor imobilelor din localitatea D, stabilit în sarcina sa a obligației de plată, respectiv cota de 50% de T.V.A. reprezintă o dublă impozitare, în condițiile în care T.V.A. a fost achitată la bugetul statului la termenul legal și în cuantumul datorat.

- pe durata inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de punctul de vedere al acestuia, îngrădindu-i în acest sens dreptul la apărare.

- organele de inspecție fiscală au realizat o confuzie între consecințele juridice ale contractelor încheiate între părți în momentul în care au invocat faptul că atunci când acesta a încheiat contracte de donație cu diferite persoane fizice, nu a încasat prețul transmiterii dreptului de proprietate, ci a colectat T.V.A., iar în cazul vânzării prin mandatar nu a colectat T.V.A.

Având în vedere cele menționate, persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:**

Urmare inspecției fiscale la persoana fizică X, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de 000 lei, corespunzătoare unei T.V.A. colectată suplimentar în cuantum de 000 lei și un T.V.A. deductibil în sumă de 000 lei.

Față de T.V.A. colectată înregistrată de contribuabil, urmare inspecției fiscale, baza impozabilă s-a majorat cu suma de 000 lei, căreia îi corespunde T.V.A. colectată în cuantum de 000 lei, reprezentând:

1. Suma de 000 lei reprezintă diferența T.V.A. colectată între cotele standard de 24%, 20%, 19% și cota redusă de 5% aferentă contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 2012-2017 și pentru care cumpărătorii nu au pus la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar din care să reiasă faptul că beneficiarul locuinței nu a deținut și nu deține nicio locuință în proprietate pe care a achiziționat-o cu cota de 5%, încălcând prevederile art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 23 (10) din H.G. nr. 44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru perioada 01.05.2012-31.12.2015 și prevederile art. 291 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 38 (5) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.01.2016.

În lunile august și septembrie 2017, persoana fizică X a recalculat cu cota redusă de 5% T.V.A. colectată inițial cu cota standard pentru contractele de vânzare-cumpărare încheiate în perioada mai 2012-martie 2017, pentru care declarațiile au fost autentificate de un notar ulterior momentului livrării bunului imobil (iunie, iulie, septembrie 2017 și august 2018).

Organele de inspecție fiscală au constatat, din cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare, că nu reiese faptul că vreun cumpărător a pus la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, declarația pe propria răspundere, autenticată de un notar, care ar fi justificat aplicarea cotei reduse de T.V.A. de 5%.

Totodată, vânzătorul plătitor de T.V.A. este singurul interesat ca taxa pe valoarea adăugată să fie calculată la nivelul cotei reduse de 5% aferentă livrării de locuințe ca parte a politicii sociale, față de cotele T.V.A. de 24%, 20%, 19% cât era la data încheierii contractului, însă pe baza documentelor prezentate, declarațiile pe propria răspundere sunt autentificate ulterior încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu era îndeplinită condiția pentru aplicarea cotei reduse de T.V.A.

2. Suma de 000 lei reprezintă diferența T.V.A. colectată între cota standard de 19% și cota redusă de 5%, organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

Pentru contractul de vânzare-cumpărare, autenticat sub nr. 000/07.03.2017, încheiat între persoana fizică X și persoana fizică E, căsătorit cu persoana fizică F, având ca obiect apartamentul nr. 000 situat în localitatea G, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a prezentat declarația pe propria răspundere ulterior transferului dreptului de proprietate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică contestatară a facturat în luna martie 2017 cu cota redusă de T.V.A. contravaloarea apartamentului pentru care a prezentat declarația pe propria

răspundere autenticată sub nr. 000/01.08.2017, încălcând prevederile art. 291, alin. (3), lit. c) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 38(5) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Suma de 000 lei reprezintă diferență T.V.A. ce nu a fost colectată de persoana fizică X, aferentă contractelor de vânzare-cumpărare încheiate pentru vânzarea apartamentelor și a locurilor de parcare din imobilul situat în localitatea H, organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate cu clienții au constatat că persoana fizică W, fratele contestatarului, împreună cu persoana fizică X și persoana fizică V, soția contestatarului, au calitatea de vânzători, fiind *“proprietari legali și exclusivi ai imobilului”*, iar *“suma de bani reprezentând prețul vânzării va fi încasată doar de vânzătorul W conform înțelegerii dintre părți, el fiind unicul beneficiar de venit”*.

Prin adresa de răspuns, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, nr. 000/13.12.2018, Primăria I a comunicat următoarele:

- începând cu data de 31.03.2015 pentru imobilul situat în localitatea H, au figurat impuși persoana fizică W, pentru cota indiviză de 50%, persoana fizică X, pentru cota indiviză de 25% și persoana fizică Y pentru cota indiviză de 25%, pentru teren intravilan în suprafață de 000 m.p;

- începând cu data de 07.07.2017 pentru imobilul situat în localitatea H au figurat impuși persoana fizică W, pentru cota indiviză de 50%, persoana fizică X, pentru cota indiviză de 25% și persoana fizică Y pentru cota indiviză de 25%, pentru construcție (demisol, parter, mezanin, etaj I+II și etaj tehnic) și teren intravilan în suprafață de 000 m.p;

- începând cu data de 20.12.2017 imobilul (construcție demisol, parter, mezanin, etaj I+II și etaj tehnic și teren intravilan în suprafață de 000 m.p.) situat în localitatea H, pentru care figurează impuși persoana fizică W, persoana fizică X și persoana fizică V a fost dezmembrat în 195 loturi cuprinzând apartamente, parcări la demisol și etaj tehnic.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru bunurile imobile vândute, persoana fizică X avea obligația colectării T.V.A. aferentă cotei indivize de 50%, unicul beneficiar de venit neavând legătură cu persoana impozabilă care avea obligația colectării T.V.A, în sumă de 000 lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat T.V.A. colectată prin aplicarea procedurii sutei mărite, ținând cont de prevederile Deciziei nr. 6/2014 a Comisiei Fiscale Centrale, după cum urmează:

- 000 lei, taxa pe valoarea adăugată colectată cu cota standard de 20% aferentă avansurilor încasate în anul 2016 și stornate în luna decembrie 2017 pentru apartamente și locuri de parcare, conform prevederilor art. 291, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- 000 lei, taxa pe valoarea adăugată colectată cu cota redusă de 5% pentru vânzarea apartamentelor și a locurilor de parcare, conform

prevederilor art. 291, alin. (3), lit. c) din Legea nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- 000 lei, taxa pe valoarea adăugată colectată cu cota standard de 19%, conform prevederilor art. 291, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru vânzarea apartamentelor și a locurilor de parcare pentru care valoarea totală a livrării depășește valoarea de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Față de T.V.A. deductibilă înregistrată de persoana fizică X, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei, T.V.A. dedusă de pe facturi emise de furnizori care nu sunt înregistrați în scopuri de T.V.A. sau sunt inactivi, de pe facturi în copie și T.V.A. dedusă înregistrată eronat, contrar prevederilor art. 299, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 69, alin. (2) din H.G. nr. 1/2016, privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

- 000 lei de pe facturile emise de societatea A în lunile septembrie și octombrie 2017, furnizor care nu este înregistrat în scopuri de T.V.A, așa cum rezultă din consultarea bazei de date existente pe [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro);

- 000 lei aferentă facturii nr. 000/10.10.2017, emisă de societatea J și facturii nr. 000/10.10.2017, emisă de societatea K, facturi în copie;

- 000 lei aferentă facturii nr. 000/03.10.2017, emisă de societatea L înregistrată atât în luna octombrie cât și în luna noiembrie 2017;

- 000 lei de pe factura nr. 000/15.09.2017, emisă de societatea B și facturile nr. 000/04.10.2017 și nr. 000/09.10.2017, emise de societatea C, furnizori care sunt declarați inactivi așa cum rezultă din consultarea bazei de date existente pe [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro).

- 000 lei, T.V.A. dedusă de pe factura nr. 000/01.03.2018, emisă de societatea M pentru servicii de pază aferente obiectivului de investiții, obiectiv vândut conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 000/18.01.2018, contrar prevederilor art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- 000 lei, T.V.A. dedusă de pe facturile nr. 000/09.11.2017 și nr. 000/05.03.2018, emise de societatea N reprezentând contravaloarea a 15 locuri de parcare situate în localitatea H, în baza contractului de locațiune nr. 000/29.07.2016, contrar prevederilor art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

**1. Referitor la T.V.A. colectată stabilită suplimentar în cuantum de 000 lei, provenită din tranzacțiile imobiliare realizate în perioada mai 2012 - martie 2017, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit T.V.A. colectată suplimentar, în condițiile în care imobilele nu respectă condițiile impuse de lege pentru încadrarea în livările de locuințe ca parte a politicii sociale.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit T.V.A. colectată suplimentar, în cuantum de 000 lei, urmare diferenței dintre cota standard (24%, 20%, 19%) și cota redusă de 5%, aferentă contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 2012–2017 și pentru care cumpărătorii nu au pus la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar din care să reiasă faptul că beneficiarul locuinței nu a deținut și nu deține nicio locuință în proprietate pe care a achiziționat-o cu cota de 5%, încalcând prevederile art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 23(10) din H.G. nr. 44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru perioada 01.05.2012 – 31.12.2015 și prevederile art. 291 alin. (3), lit. c) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 38(5) din H.G. nr. 1/2016, pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.01.2016.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare, că nu reiese faptul că vreun cumpărător a pus la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, declarația pe propria răspundere, autentificată de un notar, care ar fi justificat aplicarea cotei reduse de T.V.A. de 5%.

În același timp, vânzătorul plătitor de T.V.A. este singurul interesat ca taxa pe valoarea adăugată să fie calculată la nivelul cotei reduse de 5% aferent livrării de locuințe ca parte a politicii sociale, față de cota standard de 24%, 20% sau 19%, cât era aceasta la data încheierii contractului și ținând cont de faptul că declarațiile pe propria răspundere sunt autentificate ulterior încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, condiția pentru aplicarea cotei reduse de T.V.A. nu era îndeplinită.

În contractele de vânzare-cumpărare părțile au convenit că T.V.A. este inclusă în contravaloarea livrării, drept pentru care diferența de taxă pe valoarea adăugată colectată de către organele de inspecție fiscală a fost calculată ținând cont de prevederile Deciziei nr. 6/2014 a Comisiei Fiscale Centrale.

**În drept**, pentru perioada 01.05.2012-31.12.2015, referitor la operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota redusă de 5% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.

140 alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*”(2<sup>1</sup>) 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:*

*a) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;*

*b) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;*

*c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. 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.”*

coroborat cu prevederile pct. 23 alin. (7), (8), (9), (10), (11) și (12) din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

*”(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) 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. (2<sup>1</sup>) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) 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, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

(9) În sensul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

(12) Pentru clădirile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de

*vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.”*

În același timp, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2017, referitor la operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota redusă de 5% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 291, alin. (3) lit. c) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“ART. 291 Cotele*

*(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:*

*c) 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:*

*1. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;*

*2. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;*

*3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:*

*(i) 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%;*

*(ii) 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%;*

*4. 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.”,*

*coroborat cu prevederile pct. 38 alin. (2), (3), (4), (5), (6), (7) din H.G. nr. 1/2016, pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:*

*“38. (2) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 270 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. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.*

*(3) În aplicarea art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal:*

*a) prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii;*

*b) anexele gospodărești nu se iau în calculul suprafeței utile a locuinței de 120 mp;*

*c) valoarea-limită de 450.000 lei cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă; aceste prevederi se aplică inclusiv pentru contractele încheiate până la data de 31 decembrie 2015, pentru operațiuni al căror fapt generator de taxă intervine după 1 ianuarie 2016;*

*d) la calculul suprafeței maxime de 250 mp se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința și care au o legătură directă cu locuința respectivă, fiind considerate accesorii livrării, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.*

*(4) Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.*

*(5) Cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, cel mai târziu până la momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (i) și (ii) din Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.*

*(6) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5%, inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia*

*declarației prevăzute la alin. (5). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei standard de TVA, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (5) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se efectuează regularizările prevăzute la art. 291 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.*

*(7) Pentru clădirile prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată cel mai târziu până la momentul livrării clădirii respective. Prevederile art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal se aplică și în cazul livrării de părți dintr-o clădire destinate scopurilor respective.”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Vânzătorul poate aplica cota de T.V.A. de 5% pentru livrarea acestor locuințe dacă respectivul cumpărător va prezenta o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile mai sus menționate, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de T.V.A. de 5% și dacă suprafața utilă a locuinței, exclusiv anexele gospodărești, și, după caz, a terenului pe care este construită este înscrisă în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.

Astfel, din economia textului de lege citat și întrucât exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor, respectiv, în cazul specific al livrării de bunuri imobile, aceasta intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, în conformitate cu prevederile stipulate la art. 134<sup>1</sup> alin. (3) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că aceste condiții obligatorii, expres stipulate de legiuitor, **trebuie să fie îndeplinite la momentul vânzării/ livrării locuințelor ca parte a politicii sociale, vânzătorul, pentru a putea aplica cota redusă de 5% trebuie să fie în posesia tuturor documentelor, inclusiv a declarației pe propria răspundere autenticată de notar.**

Totodată, așa cum s-a reținut mai sus, pentru justificarea aplicării cotei reduse de T.V.A. de 5% declarația pe propria răspundere, autenticată de un notar, va fi prezentată/pusă la dispoziția vânzătorului de către cumpărător înainte sau în momentul livrării bunului imobil și nu ulterior încheierii

contractelor de vânzare – cumpărare, obligația acestei justificări revenind vânzătorului, în același sens, fiind și punctul de vedere al Ministerului finanțelor Publice - Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, într-o speță similară.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

a) Referitor la T.V.A. colectată suplimentar în cuantum de 000 lei, se reține că în perioada mai 2012-martie 2017, persoana fizică X a încheiat o serie de contracte de vânzare-cumpărare cu mai multe persoane fizice, pentru care cumpărătorii nu au pus la dispoziția vânzătorului declarații pe propria răspundere, până la momentul sau în momentul livrării bunului, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite de lege, respectiv:

- art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.05.2012-31.12.2015, care stipulează:

*“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”.*

Totodată, așa cum prevede în mod expres pct. 23(10) din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%”.*

- începând cu data de 01.01.2016, prevederile art. 291, alin. (3), lit. c) subpct. i) și ii) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:*

*c) 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:*

*(i) 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%;*

*(ii) 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%;*”

De asemenea, se reține și pct. 38 alin. (5) din normele de aplicare ale art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, cel mai târziu până la momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. i) și ii) din Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de T.V.A. de 5%.”*

Astfel, se reține că, pentru ca tranzacțiile să se realizeze cu o cotă redusă de 5% din punct de vedere a T.V.A, se impunea ca respectivii cumpărători să pună la dispoziția vânzătorului cel târziu până la momentul livrării imobilului, o declarație pe proprie răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt respectate prevederile art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 23(10) din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.05.2012-31.12.2015 și prevederile art. 291, alin. (3), lit. c) subpct. i) și ii) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 38 alin. (5) din normele de aplicare ale art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.01.2016.

Or, se reține că pentru contractele de vânzare-cumpărare încheiate în perioada mai 2012-martie 2017, nu au fost puse la dispoziție, până la momentul livrării imobilului, declarațiile pe proprie răspundere prevăzute de lege, prin urmare organele de inspecție fiscală, în mod corect, au stabilit T.V.A. colectată suplimentar în quantum de 000 lei.

b) Referitor la tranzacția imobiliară efectuată de persoana fizică X având ca obiect livrarea apartamentul nr. 000 situat în jud. G, încheiată prin contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 000/07.03.2017, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Persoana fizică X a prezentat, ulterior transferului dreptului de proprietate, declarația pe propria răspundere din partea cumpărătorului E, căsătorit cu persoana fizică F, pentru livrarea făcută în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 000/07.03.2017, nefiind îndeplinite condițiile de aplicare a cotei reduse de T.V.A. de 5%.

Prin urmare, se reține că pentru contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 000/07.03.2017, organele de inspecție fiscală, în mod corect, au stabilit T.V.A. colectată suplimentar în quantum de 000 lei.

Având în vedere cele mai sus menționate și prevederile legale invocate, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat

cu pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X, împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 pentru T.V.A. în cuantum de **000 lei**, aferent contractelor de vânzare-cumpărare încheiate de persoana fizică contestatară în perioada mai 2012 – martie 2017.

**2. Referitor la T.V.A. în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatarului colectarea TVA în cuantumul menționat, în condițiile în care aceasta era aferentă contractelor de vânzare-cumpărare încheiate pentru vânzarea unor apartamente și locuri de parcare dintr-un imobil deținut de X și soția sa, în cotă indiviză de 50%.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale desfășurate la persoana fizică X, echipa de control a constatat că nu a fost colectată de către contribuabil TVA aferentă contractelor de vânzare-cumpărare încheiate pentru vânzarea apartamentelor și a locurilor de parcare din imobilul situat în localitatea H.

În baza Autorizației de construire nr 000/28.03.2016, Primăria a autorizat pe X, Y și W pentru executarea lucrărilor de construcție imobil locuințe colective cu regim de înălțime Ds+P+Mz+4E+Et. Tehnic, pe terenul situat în localitatea H, în suprafață de 000 mp, număr cadastral 000, lucrări recepționate în baza Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr 000/31.05.2017, înregistrat la Primărie sub nr 000/31.05.2017.

Prin adresa nr. 000/13.12.2018, Primăria a comunicat organelor de inspecție fiscală următoarele:

- începând cu data de 07.07.2017, pentru imobilul situat în localitatea H, au figurat ca impuși W, pentru cota indiviză de 50% și X, pentru cota indiviză de 25% și Y, pentru cota indiviză de 25%, pentru construcție (demisol, parter, mezanin, etaj I+II și etaj tehnic) și teren intravilan în suprafață de 000 mp;

- începând cu data de 20.12.2017, imobilul (demisol, parter, mezanin, etaj I+II și etaj tehnic și teren intravilan în suprafață de 000 mp) situat în localitatea H, pentru care figurează impuși W, X și Y, a fost dezmembrat în loturi cuprinzând apartamente, parcări la demisol și etaj tehnic.

În baza Procurii speciale autentificate sub nr 000/18.12.2017, dl. X și dna. Y, împluternicesc pe W *„să vândă oricui va crede de cuvîntă, la prețul și în condițiile pe care le va stabili cu puteri depline, dreptul de proprietate asupra imobilelor situate în localitatea H”*.

Totodată, în baza Convenției autentificate sub nr. 000/18.12.2017, dl. X și dna. Y îl recunosc *„ca unic proprietar asupra imobilelor rezultate în urma dezmembrării imobilului situat în localitatea H, conform actului de dezmembrare autentificat sub nr.000/06.12.2017 pe dl. W”*.

Conform Încheierii de rectificare nr.000/15.01.2018, se rectifică contractul de schimb autentificat sub nr.000/29.06.2017, în sensul că, *„construcțiile edificate pe terenul cu număr cadastral 000, în proporție de*

50% în baza Autorizației de construire nr.000/28.03.2016 emisă de Primărie, nu fac obiectul contractului de schimb autentificat sub nr.000/29.06.2017”.

De asemenea, în conformitate cu Actul adițional autentificat sub nr.000/15.01.2018, la actul de dezmembrare autentificat sub nr.000/06.12.2017, „Proprietari ai construcției C1 situată în localitatea H, construcție locuințe Ds+P+Mz+4E+Et. Tehnic, având număr cadastral 000, ..., sunt următorii:

- X și Y, soți, împreună cota indiviză de 50%;

- W, necăsătorit – cotă indiviză de 50%,

iar toate loturile rezultate în urma actului de dezmembrare autentificat sub nr.000/06.12.2017 de ..., localitatea H, vor fi deținute astfel:

- X și Y, soți, împreună cota indiviză de 50%;

- W, necăsătorit – cotă indiviză de 50%.”

Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare, încheiate cu clienții persoane fizice în perioada decembrie 2017-martie 2018, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. W, împreună cu dl. X și dna. Y au calitatea de vânzători, „fiind proprietari legali și exclusivi ai imobilului”, iar „suma de bani reprezentând prețul vânzării va fi încasată doar de vânzătorul W conform înțelegerii dintre părți, el fiind unicul beneficiar de venit”.

În contractele de vânzare-cumpărare se precizează că „prețul total al vânzării ferm și irevocabil stabilit de comun acord de părți îl reprezintă suma de..., preț din care suma de...reprezintă prețul apartamentului ce include TVA (în cuantum de 5% conform Legii nr.227/2015) și suma de ...reprezintă prețul locului de parcare ce include TVA de 19%”.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au precizat că pentru livrările de bunuri care au ca obiect o locuință care îndeplinește condițiile legale pentru încadrarea în categoria celor pentru care se aplică cota redusă de TVA de 5%, această cotă se va aplica asupra valorii totale a livrării, inclusiv asupra valorii anexelor gospodărești (locuri de parcare), dacă acestea sunt, conform contractelor, componentă a livrării bunului imobil și cumpărătorul dobândește odată cu dreptul de proprietate asupra imobilului și dreptul de proprietate asupra anexelor gospodărești.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatarul precizează că, în baza Procurii speciale autentificate sub nr.000/18.12.2017, el și soția sa au împuternicit pe W „să vândă oricui va crede de cuvântă, la prețul și în condițiile pe care le va stabili cu puteri depline, dreptul de proprietate asupra imobilelor situate în localitatea H”, precum și faptul că persoana fizică W a achitat integral TVA aferentă tranzacțiilor (la termenul legal și în cuantum datorat) la bugetul de stat, astfel că acesta nu a fost nicicum prejudiciat, solicitând anularea deciziei de impunere contestate pentru TVA în sumă de 000 lei.



**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art.286 alin.(1) lit.a) și art.291 alin.(1) lit.b) și alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ART. 286

**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;

ART. 291

**Cotele**

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

...

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

...

c) 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:

...

3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

(i) 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%;

(ii) 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%”;

Din explicitarea normelor legale, mai sus citate, se reține că baza de impozitare a TVA este constituită, pentru livrările de bunuri, din tot ce constituie contrapartida obținută sau urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, iar nivelul cotei standard este de 19% începând cu 01.01.2017. 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, a căror valoare, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv TVA.

Totodată, anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia acestea sunt definite ca fiind *“construcțiile cu caracter definitiv sau provizoriu, menite să adăpostească activități specifice, complementare funcțiunii de locuire, care, prin amplasarea în vecinătatea locuinței, alcătuiesc împreună cu aceasta o unitate funcțională distinctă. În categoria anexelor gospodărești, de regulă în mediul rural, sunt cuprinse: bucătării de vară, grajduri pentru animale mari, pășuni, magazii, depozite și alte asemenea. În mod similar, sunt asimilate noțiunii de anexe gospodărești și garajele, serele, piscinele și alte asemenea”*.

Astfel, corelând prevederile menționate mai sus, se reține că locurile de parcare subterane sau supraterane sunt asimilate anexelor gospodărești și se cuprind în valoarea limită de 450.000 lei.

De asemenea, în cazul în care un cumpărător achiziționează o locuință și, odată cu aceasta, dobândește proprietatea asupra anexelor gospodărești, precum și a terenului pe care aceasta este construită, se analizează o singură livrare de bunuri, iar dobândirea dreptului de proprietate asupra locuinței constituie operațiunea principală de care depinde dobândirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodărești, precum și asupra terenului de care acestea sunt edificate.

Din documentele aflate la dosar, se reține că, în perioada decembrie 2017-martie 2018, dl. W, împreună cu dl. X și dna. Y, în calitate de vânzători, au încheiat contracte de vânzare-cumpărare cu diverși clienți persoane fizice, pentru vânzarea apartamentelor și a locurilor de parcare din imobilul situat în localitatea H.

Referitor la dreptul de proprietate al imobilelor ce au constituit obiectul contractelor de vânzare-cumpărare, prin adresa nr.000/13.12.2018, Primăria a comunicat organelor de inspecție fiscală următoarele:

- începând cu data de 07.07.2017, pentru imobilul situat în localitatea H, au figurat ca impuși W, pentru cota indiviză de 50% și X, pentru cota indiviză de 25% și Y, pentru cota indiviză de 25%, pentru construcție (demisol, parter, mezanin, etaj I+II și etaj tehnic) și teren intravilan în suprafață de 000 mp;

- începând cu data de 20.12.2017, imobilul (demisol, parter, mezanin, etaj I+II și etaj tehnic și teren intravilan în suprafață de 000 mp) situat în localitatea H, pentru care figurează impuși W, X și Y, a fost dezmembrat în loturi cuprinzând apartamente, parcări la demisol și etaj tehnic.

Aferent, contractelor de vânzare-cumpărare încheiate, X nu a colectat TVA aferent cotei indivize de 50% pe care o deținea împreună cu soția sa, susținând că unicul beneficiar de venit a fost W, care a încasat prețul vânzării și a colectat taxa.

Totodată, prin contestație X susține că în baza Procurii speciale autentificate sub nr.000/18.12.2017, el și soția sa l-au împuternicit pe W „să vândă oricui va crede de cuvîntă, la prețul și în condițiile pe care le va stabili cu puteri depline, dreptul de proprietate asupra imobilelor situate în localitatea H”, precum și faptul că W a achitat integral TVA aferentă tranzacțiilor.

În susținere, invocă prevederile art.1166 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „Contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic”, coroborat cu prevederile art.1270 alin.(1) din același act normativ, respectiv: „Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante”, fapt pentru care ne aflăm în prezența unui act juridic, a unui contract valabil încheiat, unde urmare a unei manifestări de voință, părțile contractante au avut înțelegeri valabil încheiate în scopul de a produce efecte juridice, înțelegeri care au dat conținut contractului încheiat între părți.

Față de cele susținute de contestatar, referitor la contractul de mandat invocat, organul de soluționare a contestației reține că la art.2009 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*“Mandatul este contractul prin care o parte, numită mandatar, se obligă să încheie unul sau mai multe acte juridice pe seama celeilalte părți, numită mandant”.*

Astfel, se reține că, Procura specială autentificată sub nr.000/18.12.2017, fiind un mandat cu reprezentare, așa cum reiese din conținutul acesteia (semnând în numele nostru și pentru noi), contractele de vânzare-cumpărare cu diverși clienți persoane fizice, pentru vânzarea apartamentelor și a locurilor de parcare din imobilul situat în localitatea H, au fost semnate de W în numele și pe seama contestatarului și a soției sale, corespunzător cotei indivize de 50% pe aceștia o dețineau.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că, **atât timp cât mandantul a realizat vânzarea apartamentelor și a locurilor de parcare în numele și pe seama contestatarului și a soției sale, acesta avea obligația să colecteze TVA aferentă vânzării, în numele și pe seama mandatarilor, corespunzător cotei indivize pe care aceștia o dețineau și nu în nume personal.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru imobilele vândute, contribuabilul verificat avea obligația colectării TVA aferentă cotei indivize de 50% pe care acesta o deținea împreună cu soția, unicul beneficiar de venit (W) neavând legătură cu persoana impozabilă care avea obligația colectării TVA, în sumă de 000 lei.

De altfel, din conținutul raportului de inspecție fiscală reiese că în data de 05.03.2019 contestatarul a depus la organele de inspecție fiscală adresa înregistrată sub nr.000/05.03.2019, din care se reține că acesta a menționat următoarele: „*Subliniez încă o dată faptul că nu am realizat niciun venit din vânzarea cotei de ½ din imobilul în discuție și nu puteam realiza vreun venit devreme ce aveam calitatea de proprietar aparent, nu calitatea de proprietar real, toate actele încheiate cu persoana fizică W după încheierea contractului de schimb imobiliar fiind întocmite nu pentru a dobândi calitatea de proprietar real, ci numai pentru a debloca situația imobilului de la Cartea Funciară, astfel încât acesta să își poată valorifica bunul. Efectele nu se vor opri, însă, aici. TVA care mi se impută nu este unul abstract, ci unul care se presupune a fi generat de realizarea unor venituri din vânzarea-cotei de ½ din apartamentele în discuție*”.

Față de precizările contestatarului și documentele aflate la dosar, se reține că dl. X avea calitatea legală de proprietar în cotă indiviză de 50% asupra imobilelor ce au făcut obiect al vânzărilor (conform documentelor emise de Primăria ... și a contractelor de vânzare cumpărare încheiate cu persoane fizice), precum și faptul că TVA care i se impută nu este unul abstract (conform declarației sale), acesta rezultând din calitatea sa.

Totodată, se reține că persoana fizică contestatară nu invocă un temei juridic pentru care nu a colectat TVA aferentă vânzării bunurilor imobile sau pentru care această obligație revenea celui considerat de el ca fiind unic beneficiar de venit, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au contestat contractul de schimb imobiliar încheiat între părți, acesta reprezentând acordul de voință al părților.

Mai mult, nu a fost contestată nici Încheierea de rectificare nr.000/15.01.2018, prin care se rectifică contractul de schimb autentificat sub nr.000/29.06.2017, în sensul că, „construcțiile edificate pe terenul cu număr cadastral 000, în proporție de 50% în baza Autorizației de construire nr.000/28.03.2016 emisă de Primăria ..., nu fac obiectul contractului de schimb autentificat sub nr.000/29.06.2017”, astfel că măsura dispusă de organele de inspecție fiscală este în acord și cu voința părților.

De asemenea, cu privire la actele încheiate între proprietarii ce au încheiat contractele de vânzare-cumpărare pentru vânzarea apartamentelor și a locurilor de parcare din imobilul situat în localitatea H (contracte, adiționale, convenții, rectificări, etc) se reține că pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală pot avea în vedere și prevederile art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“ART. 14**

**Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal**

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale”.

Astfel, în speță devin incidente prevederile art.270 alin.(1) și alin.(4) lit.b) și art.271 alin(1) și alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

**“ART. 270**

**Livrarea de bunuri**

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar

...

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

...

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

**ART. 271**

**Prestarea de servicii**

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270.

...

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

...

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

Mai mult, trebuie subliniat și faptul că dl. X este persoana care a dedus TVA aferentă imobilului din localitatea H.

Prin urmare, pentru investițiile efectuate asupra bunului imobil care nu a rămas în patrimoniul propriu, ci a fost transferat fără plată în patrimoniul unor persoane fizice, contribuabilul a efectuat o operațiune asimilată operațiunilor cu plată pentru care este obligat să colecteze TVA potrivit prevederilor legale și să se comporte ca un cumpărător-revânzător din punct de vedere al TVA.

Referitor la afirmația contribuabilului conform căreia acesta nu avea obligația colectării TVA întrucât nu a încasat prețul vânzării, se reține că dl. X a încheiat contracte de donație autentificate sub nr.000/14.12.2017, nr.000/14.12.2017 și nr.000/14.12.2017, cu diferite persoane fizice, pentru care nu a încasat prețul vânzării și totuși a colectat TVA conform prevederilor art.270 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește susținerea contestatarului potrivit căreia trebuia să se țină cont de consecințele împutenicirii încheiate cu W și să se ia act de faptul că TVA a fost achitată la bugetul statului la termenul legal și în cuantumul datorat, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

La dosarul cauzei a fost anexat, în copie, Procesul verbal încheiat la data de 000 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice la persoana fizică W, care a avut ca obiect efectuarea unui control inopinat privind verificarea modului de înregistrare și declarare a TVA colectată aferentă vânzării bunurilor imobile situate în localitatea H, pentru perioada 01.01.2017-31.12.2018.

În procesul verbal, mai sus menționat, organele de inspecție fiscală au menționat următoarele: *“Pentru vânzările de apartamente și locuri de parcare, până la data încheierii contractului de schimb imobiliar autentificat sub nr.000/29.06.2017, domnul W a emis facturi pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în cotă indiviză de 50% conform convențiilor de rezervare sau antecontractelor de vânzare-cumpărare. Începând cu luna iulie 2017 contribuabilul a emis facturi pentru care a colectat eronat taxa pe valoarea adăugată la valoarea totală a contractului de vânzare-cumpărare. Menționăm că obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă contractelor de vânzare-cumpărare apartamente și locuri de parcare era de 50% pentru domnul X împreună cu doamna Y și de 50% pentru domnul W”.*

Față de cele mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală au precizat că dl. W, începând cu iulie 2017, a emis facturi pentru care a colectat eronat TVA la valoarea totală a contractului de vânzare-cumpărare, deoarece obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă contractelor de vânzare-cumpărare apartamente și locuri de parcare era de 50% pentru dl. X, împreună cu dna. Y și de 50% pentru domnul W.

Astfel, în speță nu poate fi reținută o dublă impozitare, deoarece în cazul contestatarului ne aflăm în prezența neîndeplinirii obligației legale de a colecta TVA aferentă contractelor de vânzare-cumpărare încheiate pentru vânzarea unor apartamente și locuri de parcare dintr-un imobil deținut de X și soția sa, în cotă indiviză de 50%, iar în cazul dl. W este vorba despre

colectarea eronată a TVA la valoarea totală a contractelor de vânzare-cumpărare.

În speță, legiuitorul a stabilit că are calitatea de plătitor al TVA în cauza dedusă judecății, iar potrivit celor reținute anterior reiese că obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă contractelor de vânzare-cumpărare apartamente și locuri de parcare era de 50% pentru domnul X împreună cu doamna Y și de 50% pentru domnul W.

Totodată, se reține că persoana fizică W, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice, consemnate în Procesul verbal încheiat în data de 000, are la dispoziție prevederile legale în materie fiscală pentru a solicita regularizarea situației generate de colectarea eronată a TVA aferentă contractelor de vânzare-cumpărare apartamente și locuri de parcare.

Având în vedere cele mai sus prezentate, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va dispune **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de persoana fizică X, pentru suma de 000 lei reprezentând TVA, individualizată prin Decizia de impunere nr. 000/2019, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra legalității caracterului deductibil/nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat în condițiile în care nu se poate stabili situația de fapt în raport de documentele existente la dosarul cauzei și jurisprudența europeană aplicabilă în cauză.**

**În fapt**, în perioada verificata organele de inspecție fiscal nu au acordat persoanei fizice dreptul la deducere pentru TVA în suma de 000 lei, întrucât:

- pentru suma de 000 lei, taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta facturilor emise de societatea A in lunile septembrie si octombrie 2017, au constatat ca furnizorul nu este înregistrat in scopuri de TVA, asa cum rezulta din consultarea bazei de date existente pe [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro);

- pentru suma de 000 lei, taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta facturii nr.000/15.09.2017 emisa de B și facturilor nr.000/04.10.2017 și nr.000/09.10.2017 emise de C, au constatat ca furnizorii sunt declarati inactivi asa cum rezulta din consultarea bazei de date existente pe [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro).

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, persoana fizica invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv

hotărârile pronunțate în cauzele C-438/09 Dankowski și C-101/2016 – Paper Consult.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(1) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ce precizează:

*“(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. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

La pct.69 alin.(2) de explicitare a art.299 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se stipulează:

*“69 (2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată aferentă



bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art.319 alin.(20) din Codul fiscal.

Astfel, TVA nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se exercită dreptul de deducere a TVA.

În speță sunt incidente și prevederile art.316 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare ce stipulează că:

*“(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...).”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale o persoană impozabilă cu sediul activității în România ce realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

Totodată, potrivit prevederilor art.11 alin.(6) și (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

*“(6) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform Codului de procedură fiscală, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de prezentul cod, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, contribuabilii emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă după conform art. 323. În situația în care inactivitatea și reactivarea, potrivit*

*Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile respective vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării.*

*(7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. În situația în care inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul declarării reactivării.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv.

De asemenea, conform prevederilor legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor.

Totodată, potrivit art.11 alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează că:

*“(9) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (8), prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.”*

Prin urmare, organele de inspecție fiscală stabilesc nedeductibilitatea taxei pe valoarea adăugată societăților care achiziționează bunuri sau servicii de la persoanele impozabile cărora le-a fost anulat înregistrarea în scopuri de TVA.

Potrivit constatărilor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de 000 lei aferenta facturilor emise de societatea A, B și C, pe motiv că societățile furnizoare/prestatoare, figurează ca inactive (B și C) sau neplătitoare de TVA (A.).

Având în vedere că față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, se reține că sub aspectul legislației comunitare, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care

aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reține că, implicit autoritățile naționale, au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să interpreteze tratatele, precum și să se pronunțe cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt norma de drept, în interpretarea dată de CJUE, prin urmare atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv dispozițiile referitoare la TVA, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA – componenta a achizitiei comunitare, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare, încalcă de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține dispoziții contrare, sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la argumentele contestatarei, se rețin următoarele:

I. La data de 19 octombrie 2017 au fost publicate concluziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-101/16 Paper Consult SRL potrivit căreia:

*“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări juridice naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoare adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile*

*în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”.*

De asemenea, se rețin în speță paragrafele nr.35, 36, 37, 38, 39, 40, 43 și 44 din cuprinsul cauzei C-101/2016 – Paper Consult, care precizează:

*„35 Referitor la dreptul de deducere, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, EU:C:2001:579, punctul 28, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 37).*

*36 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38).*

*37 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 44, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39).*

*38 Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.*

*39 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28 și jurisprudența citată).*

40 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta.

43. De asemenea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când se stabilește, ținând seama de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Astfel, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112, iar justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată).

44. În ceea ce privește reglementarea națională în cauză în litigiul principal, reiese din elementele prezentate Curții că aceasta are ca obiectiv să combată fraudele privind TVA-ul, sancționând, prin refuzul dreptului de deducere, un comportament care poate contribui la întârzierea detectării unei astfel de fraude sau, cel puțin, a neplății TVA-ului de către contribuabili care nu îndeplinesc obligațiile declarative prevăzute de lege, care se sustrag de la controlul fiscal prin declararea unor informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale să îl identifice sau cu privire la care autoritățile fiscale au constatat că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.”

Totodată, potrivit paragrafelor nr.56, 57 și 59 din Cauza 101/16 – Paper Consult, se retine că:

„56 Deși nedeplinirea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA-ul. În plus, reiese din elementele furnizate Curții că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, chiar dacă contribuabilul și-ar fi regularizat situația și ar fi obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrși ca inactivi, sancțiunea prevăzută la articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal ar fi menținută, astfel încât persoana care cumpără bunul sau serviciul nu și-ar putea redobândi dreptul de deducere a TVA-ului. În schimb, articolul 11 alineatul (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal prevede că contribuabilul „reactivat” este autorizat, după „reactivarea” sa, să recupereze TVA-ul a cărui deducere a fost refuzată în perioada de inactivitate.

57 În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.

59 Sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, rezultă că articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă

*faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.”*

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că potrivit Curții de Justiție a Uniunii Europene, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate, neputând transfera în sarcina persoanelor impozabile măsurile de control care revin administrației.

Astfel, prin raportare la jurisprudența europeană, respectiv Cauza C-101/16 Paper Consult S.R.L. din data de 19 octombrie 2017 a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în virtutea rolului activ, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat prin adresa nr. 000/27.09.2019, organelor de inspecție fiscale să precizeze:

*„- dacă în perioada emiterii facturilor fiscale către persoana fizică X, B și C, au depus deconturi de T.V.A, declarații informative 394, orice alte declarații privind T.V.A. aferentă tranzacțiilor menționate;*

*- dacă furnizorii în cauză au făcut obiectul unor inspecții fiscale cu privire la T.V.A. prin care să se constate modul de declarare și de plată a sumelor datorate bugetului de stat aferente acestor tranzacții, în condițiile în care argumentul Curții îl constituie faptul că furnizorul, deși inactiv din perspectiva T.V.A, a plătit la bugetul de stat T.V.A. aferentă, prin urmare refuzul dreptului de deducere al beneficiarului pentru T.V.A. aferentă constituie o încălcare a principiului neutralității T.V.A.”*

Prin adresa nr. 000/02.10.2019, organele de inspecție fiscală au precizat că *”din consultarea bazei de date existente rezultă că în perioada emiterii facturilor fiscale către persoana fizică X, cele două societăți nu au depus deconturi de T.V.A. (D300) și declarații informative (D394)”* și faptul că:

*“-societatea B, CUI ... figurează inactiv în perioada 07.07.2016-03.10.2017 și cu control inopinat în perioada 10.09.2018-28.09.2018, desfășurat de către Administrația Finanțelor Publice.*

*- C, CUI ..., figurează inactiv începând cu data de 05.06.2014 și inspecție fiscală parțială desfășurată de către Administrația Finanțelor Publice în perioada 05.08.2014-23.02.2015, pentru T.V.A. aferentă perioadei 01.04.2012-31.12.2013 și impozit pe profit aferent perioadei 15.12.2011-31.12.2013.”*

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă furnizorii declarați inactivi/radiați au colectat și achitat taxa pe valoarea adăugată rezultată din operațiunile efectuate cu persoana fizică contestatară și pentru care aceasta din urmă și-a exercitat dreptul de deducere și nu să se limiteze doar la verificarea bazei de date A.N.A.F. și a Registrului contribuabililor inactivi sau reactivați publicat pe site-ul A.N.A.F.

II. Potrivit deciziei Curții Europene de Justiție în cazul Juliusz Dankowski C-438/09, art.17 alin.(6) din Directiva a 6-a, astfel cum a fost modificat prin Directiva 18/2006, trebuie interpretat în sensul că *„se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.”*

Având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a TVA achitată pentru livrările de bunuri/servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă bunurile achiziționate sunt utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține din cuprinsul hotărârii C-438/2009 a Curții Europene de Justiție că:

*„30. Chiar dacă dispoziția menționată prevede mențiunea „numărul de identificare TVA”, este necesar să se considere că numărul de identificare fiscală atribuit în speță asigură identificarea persoanei impozabile vizate și este, așadar, de natură să îndeplinească cerințele articolului 22 alineatul (3) litera (b) a treia liniuță din A șasea directivă.*

*35. Din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p.I-3457, punctul 64, precum și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő, C-392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 40).*

*36. Astfel, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă.”*

De asemenea, se reține că CJUE a statuat că regimul deducerilor urmărește să degreveze operatorul economic de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a taxării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea Hotărârea din data de 14 februarie 1985, Rompelman, C-268/83, Hotărârea din data de 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Hotărârea Gabalfrisa și alții C-110/98 și C-147/98,



Hotărârea din data de 03 martie 2005, Fini H, c-32/03, Hotărârea din data de 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04 și Hotărârea din data de 22 decembrie 2010, Dankowski, citată anterior).

Totodată, CJUE a reținut că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea Hotărârea din data de 30 septembrie 2010, Uszodaépitő, C-392/09, Hotărârea din data de 08 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07).

În practica instanței europene s-a statuat că, principiul proporționalității obligă autoritățile publice să ia numai acele măsuri necesare pentru atingerea scopului urmărit. O măsură națională care condiționează, în esență, dreptul la scutire de la plata unei contribuții de respectarea unor obligații de formă, fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se întreba dacă acestea erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei (CJUE - Speța Collee - C 146/05).

Se reține că în cazurile reunite C-123/87 și C-330/87, Léa Jorion, CJUE a arătat că Directiva de TVA permite statelor membre să condiționeze dreptul de deducere al TVA de existența unei facturi care să cuprindă unele elemente menite să asigure perceperea taxei și să permită supravegherea de către organul fiscal, fără însă ca aceste elemente, prin numărul și natura lor, să facă dreptul de deducere imposibil sau excesiv de exercitat.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la argumentele contestatarului, prin adresa nr. 000/27.09.2019, în virtutea rolului său activ, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală, să precizeze dacă la stabilirea suplimentară a T.V.A. în sumă de 000 lei, urmare neacordării dreptului de deducere a T.V.A. din relația cu furnizorul *"neplătitor de T.V.A."*, în speță, au fost verificate toate aspectele reținute de C.J.U.E. în cauza C-438/09 Dankowski, respectiv:

*"- dacă sunt respectate condițiile de formă și fond, respective dispozițiile art. 297, art. 299 și art. 319 din Legea nr. 227/2015, privind Codul Fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se exercită dreptul de deducere a T.V.A,*

*- dacă persoana fizică a achitat T.V.A. furnizorilor pentru achizițiile respective, T.V.A. care se poate identifica în facturile supuse analizei."*

Urmare solicitării, prin adresa nr. 000/02.10.2019, organele de inspecție fiscală au precizat că: *„din consultarea bazei de date existente rezultă că în perioada emiterii facturilor fiscale (01.09.2017-31.10.2017) către persoana fizică X, societatea nu era înregistrată în scopuri de T.V.A.*

*Considerăm că facturile emise de societatea A nu îndeplinesc condițiile de formă și fond, conform prevederilor art. 297, art. 299 și art. 319 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal."*

Organul de soluționare a contestației, nu poate reține această precizare având în vedere că:

- pe de o parte, așa cum s-a reținut mai sus, sub aspectul legislației comunitare, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, iar

- pe de altă parte, condiția de fond nu a fost analizată, în sensul dacă este îndeplinită sau nu, de către organele de inspecție fiscală.

Or, se reține din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a constata că persoana fizică nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată întrucât societățile fie erau inactive, fie nu erau înregistrate în scopuri de TVA, fără să analizeze dacă respectivele achiziții au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale contestatarului și dacă au fost astfel respectate prevederile legale anterior precizate.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a facturilor emise de furnizori, respectiv a modului lor de completare pentru a stabili concret, pentru fiecare factură în parte dacă acestea pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate și cu jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv dacă facturile în cauză conțin toate informațiile prevăzute de lege, în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și dacă societatea contestatară a achitat TVA pentru achizițiile respective.

Raportat la cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, dacă facturile în cauză sunt completate cu elementele obligatorii prevăzute de lege și dacă furnizorii au colectat și plătit TVA, organul de soluționare a contestației aflându-se în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând cont că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt fiscală, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității sau nedeductibilității a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, în speță impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea

informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. 000/2019 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, pentru TVA în sumă de 000 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară.

**4. În ceea ce privește T.V.A. în cuantum de 000 lei, aferentă prestării de servicii și închiriere spații, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care persoana fizică X, deși contestă această sumă, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr. 000/2019, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului, T.V.A. colectată suplimentar în cuantum de 000 lei. Deși persoana fizică X contestă cuantumul total al obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, pentru suma de 000 lei, reprezentând T.V.A. suplimentar aferent prestării servicii și închiriere spații, prin contestație, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. 1 lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept,*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”*,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Deși persoana fizică X a contestat în totalitate obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală pentru suma de 000 lei, reprezentând T.V.A. aferentă prestări servicii și închiriere spații.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010, privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249 Sarcina probei:*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,*

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:*

*(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în sumă de 000 lei.**

În ceea ce privește afirmația persoanei fizice X referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat dreptul la apărare al acestuia, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, acestuia i-au fost solicitate explicații scrise cu privire la aspectele constatate pe parcursul desfășurării inspecției fiscale.

Astfel, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2019, în conformitate cu prevederile art. 130 alin. (2) și ale art. 145 alin. (3) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare și ale pct. 11 din Carta drepturilor și obligațiilor persoanei fizice supuse verificării situației fiscale personale aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr. 1162/07.04.2016, prin adresa nr. 000/12.03.2019, persoana fizică X a fost înștiințată asupra discuției finale care urma să aibă loc în data de 14.03.2019, ora 000, la sediul din localitatea H, ocazie cu care acesta a avut posibilitatea să-și exprime punctul de vedere, referitor la cele consemnate de organele de inspecție fiscală în proiectul raportului de inspecție fiscală, punct de vedere ce a fost analizat de organele de inspecție fiscală, dovadă fiind și faptul că au considerat punctul de vedere al contribuabilului privind corectarea eronată a sumei de 000 lei, aferentă contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 01.06.2011-30.11.2011, reprezentând diferența de T.V.A. colectată între cota standard de 24% și cota redusă de 5%, drept pentru care s-a modificat capitolul T.V.A. din Proiectul de Raport de inspecție fiscală în sensul în care s-a diminuat T.V.A. colectată suplimentar cu suma de 000 lei.

Mai mult, dreptul la apărare al persoanei fizice contestatare nu a fost îngăduit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat urmare inspecției fiscale.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **persoana fizică X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice, respectiv suma de 000 lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată.

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de **persoana fizică X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

**3. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice, pentru suma de 000 lei, reprezentând T.V.A, urmând ca organele de inspecție

fiscală, prin alte persoane decat cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... în termen de 6 luni de la data comunicării.**

**DIRECTOR GENERAL**