

DECIZIA nr.412/22.12.2021
privind soluționarea contestației formulate de **domnul X**
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr...../02.11.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice prin adresa nr...../01.11.2021 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr...../02.11.2021 completată cu adresa nr...../26.11.2021 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr...../09.12.2021 asupra contestației formulate de **domnul X**, cu domiciliul fiscal în str. nr....., bl....., sc....., et....., ap....., sector 5, București.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la data de 12.08.2021 și înregistrată la Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice sub nr...../27.10.2021, îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../02.07.2021 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr...../02.07.2021 și comunicată prin remitere sub semnătură în data de **14.07.2021**, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin.(1), art.269, art.270 și art.272 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **domnul X**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 5 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială privind TVA la domnul X pentru perioada 01.01.2015 - 01.05.2020, constatările inspecției fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...../02.07.2021, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...../02.07.2021, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de lei.

Diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de lei reprezintă TVA neadmisă la deducere, după cum urmează:

- lei: TVA aferentă achiziției unui teren situat în București, sector 4, Șos. nr....., conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../01.10.2015, achiziție efectuată înaintea înregistrării în scopuri de TVA, contribuabilul nesolicitând înregistrarea și autorizarea activității economice la ONRC conform prevederilor art.1 din Legea nr.359/2004, motiv pentru care nu a prezentat dovezi obiective care să justifice intenția de a desfășura o activitate economică cu caracter de continuitate conform prevederilor pct.66 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- lei: TVA aferentă serviciilor de proiectare structură de rezistență pentru terenul achiziționat, achiziție efectuată ulterior vânzării terenului, contrar prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal;
- lei: TVA aferentă lucrărilor de deviere rețele LES MT pentru eliberare amplasament, achiziție pentru care beneficiarul lucrărilor este cumpărătorul terenului, contrar prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal;

- lei: TVA aferentă efectuării unui studiu geotehnic, achiziție pentru care beneficiarul lucrărilor este cumpărătorul terenului, contrar prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal;
- lei: TVA aferentă serviciilor de consultanță și asistență tehnică pentru care furnizorul de servicii nu este înregistrat în scopuri de TVA, contrar prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal;
- lei: TVA aferentă serviciilor de avizare pentru locație suprafață pentru care beneficiarul lucrărilor este cumpărătorul terenului, contrar prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal;
- lei: TVA aferentă anunțurilor telefonice pentru care contribuabilul nu dispune de documente care să facă dovada că sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, contrar prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2016 privind Codul fiscal.

II. Prin contestația formulată domnul X contestă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...../02.07.2021, arătând următoarele:

Argumentele organelor de inspecție fiscală referitoare la eliberarea codului de TVA ulterior realizării operațiunii de achiziție a terenului precum și faptul că nu a fost dovedită intenția de a desfășura o activitate economică, fiind o activitate ocazională, sunt în mod vădit contrare dispozițiilor legale în materie și a situației de fapt efective.

Astfel, împreună cu domnul Y a dobândit dreptul de proprietate asupra imobilului-teren situat în București, Șos. nr....., sector 4, de la societatea A SRL, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../01.10.2015 și a Actului adițional autentificat sub nr...../22.10.2015.

Contestatorul menționează că a fost emis cetificatul de urbanism nr.../12.10.2015 în scopul elaborării documentației pentru autorizarea lucrărilor de construire imobil P+4E cu funcțiunea locuințe de serviciu, prin care se face trimitere la analiza posibilității de construire a imobilului printr-un Plan Urbanistic de Detaliu (PUD), respectiv la aprobarea altor funcțiuni printr-un Plan Urbanistic Zonal (PUZ). Astfel, contestatorul arată că prin Hotărârea nr...../26.11.2015 a Consiliului Local al sectorului 4 a fost aprobat Planul Urbanistic de Detaliu pentru construcție definitivă cu funcțiunea imobile locuințe colective de serviciu P+4E, pe terenul proprietatea societății A SRL, în suprafață de 3.000 mp, situat în Șos. nr....., sector 4, București.

Contestatorul precizează că ulterior dobândirii dreptului de proprietate asupra terenului a solicitat emiterea unui certificat de urbanism în scopul elaborării documentației pentru autorizarea executării lucrărilor de construire imobil D+P+5E cu funcțiunea de locuințe de serviciu conform PUD aprobat, acesta fiind emis sub nr...../09.03.2016, iar la data de 25.03.2016 a fost emisă Autorizația de construire nr...../25.03.2016.

Prin urmare, domnul X susține că imobilul a fost achiziționat în vederea realizării unei activități economice, respectiv realizarea unui proiect imobiliar, intenția de a construi un bloc de locuințe de serviciu P+5E rezultând din însăși cererea de emitere a autorizației de construire înregistrată la Sectorul 4 al Municipiului București sub nr...../17.03.2016, cerere formulată de domnul X și domnul Y în calitate de reprezentanți ai PF X (CUI RO) și PF Y (CUI RO).

Contestatorul precizează că ulterior obținerii autorizației de construire nu a mai dispus de fonduri suficiente edificării imobilului de locuințe colective cu caracteristică P+5E, dar a procedat la încheierea unui contract de proiectare cu societatea G SRL, acesta fiind primul pas spre edificarea imobilului.

Domnul X precizează faptul că a decis vânzarea terenului nu poate fi interpretat de organele de inspecție fiscală ca fiind un element de rea-credință, ci doar o oportunitate financiară de a obține profit dintr-o tranzacție imobiliară (terenul fiind vândut la o

valoare net superioară celei de achiziție). Mai mult, odată cu vânzarea terenului contribuabilul a cesionat și toate drepturile asupra autorizației de construire, proiecte, planuri, astfel încât cumpărătorul s-a aflat în situația de a dezvolta fără niciun alt demers necesar proiectul imobiliar.

Prin urmare, intenția de a realiza o activitate economică este confirmată de obținerea certificatului de urbanism nr...../09.03.2016 și a Autorizației de construire nr...../25.03.2016, precum și a contractului de elaborare studiu de soluție nr...../09.03.2016 și a avizului emis de B nr...../09.06.2016, astfel cum reiese și din contractul de vânzare-cumpărare nr...../07.03.2017 încheiat cu societatea C SRL.

Domnul X consideră că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datorează a TVA datorată sau achitată pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior are caracter fundamental în cadrul sistemului comun al TVA instituit atât prin legislația Uniunii Europene cât și prin reglementarea națională. Astfel, dreptul de deducere prevăzut de art.167 și următoarele din Directiva 2006/112 nu poate fi, în principiu, limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte și se naște la momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

În continuare, cotestatorul consideră că în ceea ce privește suma de lei (TVA aferentă devierii de rețele LES MT, eliberare amplasament), suma de lei (TVA aferentă efectuării unui studiu geotehnic asupra imobilului), suma de lei (TVA aferentă consultanță tehnică în vederea obținerii unui punct de vedere negativ privind necesitatea obținerii avizului de protecție civilă pentru clădiri), suma de lei (TVA aferentă unor lucrări de suprafață prestate de D SA), aceste cheltuieli nu fac decât să confirme demersurile realizate în vederea exercitării activității economice, respectiv pregătirea documentației pentru execuția proiectului imobiliar.

În concluzie, domnul X solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...../02.07.2021 și a Raportului de inspecție fiscală nr...../02.07.2021.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală având ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau a operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale, privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2015-01.05.2020 la Persoana Fizică X în baza Avizului de inspecție fiscală nr...../05.04.2021. Data de începere a inspecției fiscale, respectiv 08.04.2021, a fost consemnată în Registrul unic de control.

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că anterior înregistrării în scopuri de TVA domnul X a achiziționat un teren și diverse servicii în vederea edificării unui proiect imobiliar pentru care însă nu a dovedit intenția de a desfășura o activitate economică cu caracter de continuitate, nesolicitând înregistrarea și autorizarea activității la ONRC. Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor efectuate în sumă de lei, pe motiv că nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile contrar prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Rezultatele inspecției fiscale sunt prezentate în Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...../02.07.2021.

1. Referitor la TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei)

Cauza supusă soluționării este dacă domnul X poate beneficia de rambursarea TVA în sumă de lei respinsă prin Decizia de impunere nr...../02.07.2021, în condițiile în care, ca urmare a formulării contestației, organele fiscale au reanalizat constatările și au propus admiterea contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul X a achiziționat împreună cu domnul Y dreptul de proprietate asupra imobilului-teren situat în București, Șos. nr....., de la societatea A SRL în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../01.10.2015 și a Actului adițional autentificat sub nr.../22.10.2015, pentru care a dedus TVA în sumă de lei, în baza facturilor seria AMAC F nr...../14.10.2015 și nr...../22.10.2015.

Din verificarea informațiilor din baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că până la data de 14.10.2015, dată de la care figurează înregistrat în scopuri de TVA, domnul X nu a avut obligația înregistrării în scopuri de TVA. Prin urmare, la data achiziției suprafeței de teren contribuabilul nu a avut calitatea de persoană înregistrată în scopuri de TVA.

Ulterior achiziționării terenului, contribuabilul a obținut Certificatul de urbanism nr...../09.03.2016 și Autorizația de construire nr...../25.03.2016 privind executarea lucrărilor de construire imobil parter + 5 etaje cu funcțiunea de locuințe de serviciu pe terenul situat în București, sector 4, șos. nr.....

Prin contractul de vânzare autentificat sub nr...../07.03.2017 domnul X împreună cu domnul Y, în calitate de vânzători, vând către societatea C SRL, în calitate de cumpărătoare, dreptul de proprietate asupra terenului situat în București, sector 4, șos. nr..... De asemenea, prin contractul antemenționat se menționează că se transmit *“toate drepturile și obligațiile ce decurg din Autorizația de construire nr..... din 25.03.2016 și Certificatul de urbanism nr..... din 21.09.2016, ambele eliberate de Primăria Sector 4 Mun. București, având ca obiect autorizarea executării lucrărilor de construire pentru un imobil cu regim de înălțime P+5Etaje pe terenul ce face obiectul prezentului act, cumpărătoarea fiind îndreptățită să le folosească, alături de studiul privind coexistența LEA și a contractului de elaborare studiu de soluție nr...../09.03.2016, avizul emis de B nr...../09.06.2016, orice alte avize, aprobări, documentații, planuri, acte tehnice și administrative în general, cu privire la imobil”*.

Organele de inspecție fiscală consemnează în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr...../02.07.2021 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../02.07.2021 faptul că domnul X nu a solicitat înregistrarea și autorizarea activității economice la ONRC așa cum prevede Legea nr.359/2004 și nu a angajat lucrări în vederea construirii imobilului (organizare de șantier, împrejmuire teren, săpături - acțiuni ce pot constitui o fază de început a unei activități) astfel încât nu a putut dovedi intenția de a desfășura activitate economică, motiv pentru care nu are drept de deducere a TVA în sumă de .. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă unor achiziții de servicii, pe motiv că nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, după cum urmează:

- lei, TVA aferentă lucrărilor de deviere rețele LES MT pentru eliberare amplasament, achiziție pentru care beneficiarul lucrărilor este cumpărătorul terenului;
- lei, TVA aferentă efectuării unui studiu geotehnic, achiziție pentru care beneficiarul

lucrărilor este cumpărătorul terenului;

- lei, TVA aferentă serviciilor de avizare pentru locație suprafață pentru care beneficiarul lucrărilor este cumpărătorul terenului.

Prin contestația formulată, domnul X susține că intenția de a realiza o activitate economică este confirmată de obținerea certificatului de urbanism nr.../09.03.2016 și a Autorizației de construire nr.../25.03.2016, precum și a contractului de elaborare studiu de soluție nr.../09.03.2016 și a avizului emis de B nr.../09.06.2016, astfel cum reiese și din contractul de vânzare-cumpărare nr.../07.03.2017 încheiat cu societatea C SRL.

În drept, potrivit art.127, art.134¹, art.134², art.145, art.152 și art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.66 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015:

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“Art. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.

(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

“Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol (...).

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului”.

„Art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”.

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;

(...)

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

„Art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(...)

(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și art.146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document”.

„Art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(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. 145 alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;
2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă”.

H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

“45.(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal (...)

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal”.

„66.(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice”.

Prevederi similare sunt aplicabile și după data de 01.01.2016 conform art.269, art.281, art.282, art.297, art.310 și art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.67 alin.(4) din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

“Art. 269 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

„Art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(...)

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului”.

„Art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”.

„Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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”.

„Art. 310 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(...)

(10) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile prevăzute la art. 297 și 299 ;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau pe alt document”.

„Art. 316 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(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, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă”.

H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

„67 (4) O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarei efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 *Gabalfrisa*”.

În materia deducerii TVA jurisprudența europeană recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de

deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr.19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr.23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art.4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații nereale.

Incidente sunt și dispozițiile art.276 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 276 Soluționarea contestației

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

(...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.3.4 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, unde se precizează:

“3.4. Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării”.

Potrivit acestor dispoziții legale, organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, analiza contestației făcându-se în raport cu susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei.

Organele fiscale au obligația de a întocmi Referatul cu propuneri de soluționare având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere. Totodată, organelor fiscale li se oferă posibilitatea de a se pronunța asupra probelor noi depuse în susținerea cauzei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Domnul X (CNP) a achiziționat împreună cu domnul Y (CNP) în cote părți egale de câte ½ de la societatea A SRL dreptul de proprietate asupra imobilului situat în București, sector 4, Șos. nr....., compus din teren intravilan categoria de folosință curți-construcții în suprafață de 3.000 mp. și construcția C1 - cabină poartă cu o

suprafață construită la sol de 48 mp., în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../01.10.2015 și a Actului adițional autentificat sub nr. .../22.10.2015.

În data de 14.10.2015 persoana fizică X este înregistrată în scopuri de TVA conform certificatului de înregistrare seria nr.....

Prin Actul adițional autentificat sub nr...../22.10.2015 la contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../01.10.2015 se menționează următoarele:

“2. Pentru cumpărătorul X s-a obținut de la Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria ... nr....., prin care s-a atribuit domnului X Codul de Înregistrare Fiscală RO..... la data de 14 Octombrie 2015.

3. Pentru vânzătorul Societatea A SRL s-a obținut de la Primăria Sectorului 4 București - Certificatul de urbanism numărul/12 Octombrie 2015 în scopul elaborării documentației pentru autorizarea executării lucrărilor de construire imobil P+4E cu funcțiunea de locuințe de serviciu

În considerarea faptului că în temeiul contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../01 Octombrie 2015 imobilul anterior menționat a devenit proprietatea domnului Y și a domnului X noi, părțile, menționăm că certificatul de urbanism obținut pentru imobil a fost predat cumpărătorilor și aceștia din urmă sunt îndreptățiți să îl folosească, alături de orice alte avize, aprobări, documentații, planuri, acte tehnice și administrative în general, cu privire la imobil, în beneficiul lor direct, pentru formalitățile de autorizare a executării lucrărilor de construire”.

Contribuabilul a obținut Certificatul de urbanism nr...../09.03.2016 și Autorizația de construire nr...../25.03.2016 privind executarea lucrărilor de construire imobil parter + 5 etaje cu funcțiunea de locuințe de serviciu pe terenul situat în București, sector 4, șos. nr.....

Domnul X a încheiat cu societatea E SRL contractul cadru de prestări servicii nr...../22.02.2016 având ca obiect efectuarea unui studiu geotehnic în șos. nr....., sector 4, București și cu societatea B SA contractul nr...../13.05.2016 și Actul adițional nr...../25.07.2016 având ca obiect *“deviere rețele LES MT pentru eliberare amplasament și realizare condiții de coexistență construire imobil în Șos. nr....., sector 4, București”*. De asemenea, contribuabilul a achitat în data de 02.11.2015 societății D SA c/val. aviz pentru locația din șos. nr....., sector 4, București.

Prin urmare, contestatorul consideră că intenția de a realiza o activitate economică este confirmată de însăși obținerea certificatului de urbanism nr...../09.03.2016 și a Autorizației de construire nr...../25.03.2016, precum și din demersurile ulterioare privind obținerea avizelor necesare edificării construcției, realizarea studiului geotehnic și contractarea unei societăți pentru întocmirea proiectului tehnic.

Mai mult, domnul X a precizat că a vândut terenul în cauză la un preț net superior celui de achiziție, iar prin contractul de vânzare-cumpărare au fost cesionate toate drepturile și obligațiile ce decurg din Autorizația de construire nr...../25.03.2016 și orice alte avize, aprobări, documentații, planuri, acte tehnice și administrative în general.

Prin adresa nr...../16.11.2021 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor fiscale din cadrul Administrației sector 5 a Finanțelor Publice precizări referitoare la neacordarea dreptului de deducere a TVA solicitată la rambursare în sumă de lei, compusă din: lei + lei + lei + lei, ținând cont de toate argumentele contestatorului și prevederile legale incidente, inclusiv de dispozițiile art.14 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr...../26.11.2021 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr...../09.12.2021 organele fiscale din cadrul Administrației sector 5 a Finanțelor Publice precizează următoarele:

- Referitor la TVA în sumă de lei aferentă facturii seria nr...../22.10.2015 reprezentând achiziția unei suprafețe de teren de 3.000 mp situat în București, sector 4, șos. nr..... conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../01.10.2015 și a Actului adițional autentificat sub nr...../22.10.2015:

“... la data achiziției suprafeței de teren contribuabilul nu este persoană înregistrată în scopuri de TVA. Ulterior achiziției, respectiv în data de 09.10.2015 contribuabilul solicită înregistrarea în scopuri de TVA, devenind plătitor de TVA din data de 14.10.2015.

La data de 22.10.2015, după încheierea contractului de achiziție, în considerarea obținerii codurilor de înregistrare în scopuri de TVA cei doi cumpărători au încheiat cu vânzătorul A SRL Actul adițional nr...../22.10.2015 în care se precizează că, cumpărătorii acționează ca persoane înregistrate în scop de TVA, iar vânzătorul precizează că transmite odată cu dreptul de proprietate asupra terenului inclusiv toate drepturile care rezultă din obținerea certificatului de urbanism nr...../12.10.2015 emis în scopul eliberării documentației de urbanism pentru autorizarea executării lucrărilor de construire imobil P+5E cu funcțiunea de locuințe de serviciu. ...

Ulterior încheierii contractului de vânzare-cumpărare și a actului adițional la acesta contribuabilul a efectuat demersuri în vederea obținerii Certificatului de urbanism nr...../09.03.2016 în scopul elaborării documentației pentru autorizarea executării lucrărilor de construire imobil D+P+5E cu funcțiunea de locuințe de serviciu conform PUD aprobat. De asemenea, contribuabilul a continuat demersurile inițiate prin obținerea certificatului de urbanism, în sensul depunerii cererii de eliberare a autorizației de construire, Autorizația nr..... fiind eliberată la data de 25.03.2016.

Astfel, se constată faptul că încă de la achiziția terenului contribuabilul a acționat ca o persoană impozabilă, dobândirea bunului imobil fiind în scopul construirii unui imobil P+5E de locuințe colective, acest aspect fiind relevat de chiar conținutul actului adițional la contractul de vânzare-cumpărare.

Intenția desfășurării activității economice a fost ulterior confirmată de obținerea înregistrării în scopuri de TVA, pentru ca mai apoi, în calitate de persoană impozabilă, contribuabilul să procedeze la derularea activității specifice unui investitor imobiliar, în scopul demarării efective a lucrărilor de construire, prin obținerea autorizației de construire și a tuturor avizelor necesare demarării lucrărilor.

Contribuabilul deține originalul facturii de achiziție, care îndeplinește condițiile și formalitățile prevăzute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Terenul a fost achiziționat de către contribuabilul persoană impozabilă cu intenția de a desfășura activitate economică, terenul fiind ulterior înstrăinat tot în calitate de persoană impozabilă, în condițiile de aplicare a taxării inverse”.

- Referitor la TVA în sumă de lei aferentă facturii nr...../28.07.2016 reprezentând lucrări de deviere rețele LES MT pentru eliberare amplasament și realizare condiții de coexistență imobil, executate de B SA în baza contractului nr...../07.05.2016:

“Contribuabilul deține factura în original, care prezintă elementele prevăzute la art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Lucrările au fost prestate de o persoană impozabilă, fiind utilizate de către contribuabil în scopul realizării de operațiuni taxabile către o altă persoană impozabilă, potrivit prevederilor contractului de vânzare autentificat sub nr...../07.03.2017, odată cu vânzarea terenului, înstăinându-se și orice alte avize, aprobări, documentații, planuri, acte tehnice și administrative în general, cu privire la imobil.

Contribuabilul nu a făcut dovada plății facturii, pentru exercitarea dreptului de deducere neavând această obligație. Atât contribuabilul cât și B SA nu figurează în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare conform art.324 alin.(16) din Codul fiscal”.

- Referitor la TVA în sumă de **..... lei** aferentă facturii seria ... nr..../07.03.2016 reprezentând efectuarea unui studiu geotehnic în șos. nr....., sector 4, București, servicii facturate de E SRL în baza contractului nr..../22.02.2016:

“Contribuabilul deține factura în original, care prezintă elementele prevăzute la art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Serviciile au fost furnizate de o persoană impozabilă, fiind utilizate de către contribuabil în scopul realizării de operațiuni taxabile către o altă persoană impozabilă, potrivit prevederilor contractului de vânzare autentificat sub nr...../07.03.2017, odată cu vânzarea terenului, înstăinându-se și orice alte avize, aprobări, documentații, planuri, acte tehnice și administrative în general, cu privire la imobil”.

- Referitor la TVA în sumă de **..... lei** aferentă facturii nr...../02.11.2015 emisă de D SA reprezentând contravaloare Aviz pentru locație suprafață:

“Contribuabilul deține factura în original, care prezintă elementele prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avizul a fost emis de o persoană impozabilă, fiind utilizat de către contribuabil în scopul realizării de operațiuni taxabile către o altă persoană impozabilă, potrivit prevederilor contractului de vânzare autentificat sub nr..../07.03.2017, odată cu vânzarea terenului, înstăinându-se și orice alte avize, aprobări, documentații, planuri, acte tehnice și administrative în general, cu privire la imobil”.

În concluzie, în completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației organele fiscale din cadrul Administrației sector 5 a Finanțelor Publice subliniază: *“având în vedere că sunt îndeplinite atât condițiile de fond, referitoare la calitatea de persoană impozabilă, la faptul că operațiunea de achiziție a terenului și a celorlalte servicii este prestată în amonte tot de o persoană impozabilă iar în aval terenul este înstrăinat de către contribuabil tot unei persoane impozabile în condițiile de aplicare a taxării inverse, cât și condițiile de formă referitoare la deținerea de către contribuabil a facturii de achiziție în original, în mod eronat a fost respinsă la deducere TVA în sumă de lei + lei + lei + lei”.*

Față de cele prezentate și întrucât în urma analizei efectuate de organul emitent al actului administrativ fiscal atacat a fost dovedită calitatea de persoană impozabilă și intenția contribuabilului de a desfășura o activitate economică, în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, urmează a se **admite contestația** formulată de domnul X pentru suma de **..... lei** și a se anula decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...../02.07.2021 emisă de organele fiscale din cadrul Administrației sector 5 a Finanțelor Publice pentru aceeași sumă.

2. Referitor la TVA respinsă la rambursare în sumă de ... lei (... lei+... lei+... lei)

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate, în condițiile în care argumentele contestatorului nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, conform Raportului de inspecție fiscală nr...../02.07.2021 organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat domnul X a dedus TVA aferentă achizițiilor de servicii de la furnizorii G SRL, H SRL și I SRL, servicii care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile întrucât beneficiarul acestor tranzacții este societatea C SRL.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere TVA în sumă totală de 7.218,14 lei.

În drept, conform prevederilor art.297, art.299, art.319 și art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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 ”.

„ART. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 (...).”.

„ART. 319 Facturarea

(...)

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

(...)

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei; (...).”.

”Art. 321 Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile și prevederile pct.67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016 conform căroră:

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate

de o altă persoană impozabilă.

(5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni numai dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă având dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată 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 de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319 din Codul fiscal.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor lucrări/servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

În materia deducerii TVA jurisprudența europeană recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr.19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr.23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art.4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații nereale.

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul contestației și potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală raportat la susținerile din contestație, se rețin următoarele:

În perioada supusă inspecției fiscale, domnul X a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției următoarelor servicii:

- servicii de proiectare structură de rezistență pentru terenul situat în București, sector 4, șos. nr....., în baza contractului de proiectare nr...../22.07.2017 încheiat cu societatea G SRL (TVA în sumă de lei);
- servicii de consultanță și asistență tehnică de specialitate în scopul obținerii unui punct de vedere negativ privind necesitatea obținerii unui aviz de protecție civilă, în baza contractului nr...../05.10.2016 încheiat cu societatea H SRL (TVA în sumă de lei);
- anunțuri telefonice (TVA în sumă de lei).

Față de aspectele constatate urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au reținut în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr...../02.07.2021 că domnul X a dedus în mod eronat TVA aferentă achizițiilor de servicii menționate anterior, în sumă de lei întrucât aceste servicii nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, contrar prevederilor art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației domnul X precizează că aceste sume sunt în stânsă legătură cu dezvoltarea proiectului imobiliar conducând în mod direct la realizarea unui profit mai mare întrucât valoarea imobilului a crescut odată cu aceste demersuri.

Față de cele mai sus prezentate motivațiile contestatorului nu pot fi luate în considerare deoarece:

- Referitor la TVA dedusă în sumă de lei:

Domnul X împreună cu domnul Y a încheiat cu societatea G SRL contractul de proiectare nr...../22.07.2017 având ca obiect servicii de proiectare structură pentru construire imobil de locuințe colective P+5E, împrejmuire și utilități care urmează să fie construit în București, sector 4, șos. nr..... Valoarea totală a contractului exclusiv TVA este de Euro, care se va împărți în cote egale de ½ pentru fiecare beneficiar, respectiv câte Euro.

Pentru serviciile prestate societatea G SRL a emis factura seria ... nr...../22.07.2017 în valoare de Euro (..... lei) la care se adaugă TVA în sumă de Euro (..... lei).

De asemenea, contribuabilul încheie cu societatea G SRL și Actul adițional nr..../10.10.2017 la contractul de proiectare nr...../22.07.2017.

Prin contractul de vânzare autentificat sub nr...../07.03.2017 domnul X împreună cu domnul Y, în calitate de vânzători, vând către societatea C SRL, în calitate de cumpărătoare, dreptul de proprietate asupra terenului situat în București, sector 4, șos. nr....., împreună cu orice alte avize, aprobări, documentații, planuri, acte tehnice și administrative în general, cu privire la imobil.

Prin urmare, având în vedere că domnul X a vândut terenul în data de 07.03.2017 beneficiarul serviciilor de proiectare este cumpărătorul terenului, respectiv societatea C SRL, astfel încât contribuabilul nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de lei, achiziția serviciilor fiind efectuată ulterior vânzării terenului.

- Referitor la TVA dedusă în sumă de lei:

Domnul X a încheiat cu societatea H SRL contractul nr...../05.10.2016 având ca obiect servicii de consultanță și asistență tehnică de specialitate în scopul obținerii unui punct de vedere negativ privind necesitatea obținerii unui aviz de protecție civilă. Valoarea contractului este de Euro.

Pentru serviciile prestate societatea H SRL a emis factura seria ... nr...../05.10.2016 în valoare totală de lei. Furnizorul serviciilor nu este înregistrat în scopuri de TVA, pe factura emisă fiind înscrisă mențiunea "Neplătitor TVA", astfel încât contribuabilul a dedus în mod eronat TVA în sumă de lei.

- Referitor la TVA dedusă în sumă de lei:

Domnul X a dedus, în mod eronat, TVA aferentă facturilor nr...../11.10.2016 și nr...../14.10.2016 emise de societatea I SRL pentru care nu a prezentat documente din care să rezulte că sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, prin contestația formulată domnul X nu aduce niciun argument în fapt sau în drept și nicio dovadă în susținerea contestației, deși solicită anularea deciziei în integralitate, deci și pentru TVA în sumă de lei.

Conform art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”,

iar pct.11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

De asemenea, potrivit art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276 Soluționarea contestației

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

Având în vedere cele reținute precum și prevederile legale invocate, în baza art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../02.07.2021 emisă de Administrația sector 5 a Finanțelor Publice, pentru suma de lei reprezentând TVA.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art.297, art.299, art.319 și art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, art.269, art.276, art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.11.1. din Ordinul Președintelui ANAF nr.3714/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

1. Admite în parte contestația formulată de domnul X pentru suma de lei și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../02.07.2021 pentru aceeași sumă.

2. Respinge contestația formulată de domnul X împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../02.07.2021 pentru TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în sumă de lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.