



Serviciul soluționare contestații

DECIZIA nr. din _____ privind soluționarea
contestației formulată de X,
cu domiciliul în str. ...,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. SLC ..., înregistrată sub nr. MBR_REG_..., completată cu adresele înregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..., nr. .. și nr. ..., de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .. - Administrația Județeană a Finanțelor Publice .. - Serviciul Inspecție Fiscală P.F.2, cu privire la contestația domnului X, formulată prin avocat Y, cu **sediul procesual ales la sediul Cabinetului individual de avocat "Y" din București**, ..., conform împuternicirii avocațiale seria ... din data de 14.05.2021.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă la data de **15.05.2021** și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... sub nr. ..., îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., comunicate prin poștă cu scrisoare recomandată la data de **06.04.2021**, prin care s-a stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de ... lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) 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.

I. Prin contestația formulată domnul X solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., arătând în susținere următoarele argumente:

- în raportul de inspecție fiscală nu se ține cont de faptul că în toate contractele de vânzare - cumpărare puse la dispoziție de contribuabil este specificat categoria de teren ce face obiectul tranzacției, respectiv teren intravilan arabil, situație în care operațiunea de vânzare este scutită de TVA, conform art. 292 alin. (2) Cod fiscal;

- la calcularea sumelor suplimentare de plată nu au fost luate în calcul la deducere achizițiile efectuate în perioada analizată, conform art. 297 Codul fiscal;

- în urma analizei proprii contribuabilului a rezultat ca are de recuperat TVA în valoare de ... lei, astfel: TVA intrări ... lei - TVA ieșiri ... lei.

În susținerea contestației anexează în copie următoarele documente:

- facturi anul 2018 (4 file), respectiv ianuarie - octombrie 2019 (468 file);
- jurnale pentru cumpărări 01.10.2017 - 31.12.2020;
- jurnale pentru vânzări 01.10.2017 - 31.12.2020;
- deconturi de TVA 12.2017 - 12.2020.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... - Serviciul Inspecție Fiscală P.F.2 au efectuat inspecția fiscală parțială la persoana fizică X ce a vizat TVA pe perioada 01.01.2016 - 31.12.2020.

Prin Procesul-verbal încheiat în data de 14.01.2021, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul X, în calitate de reprezentant al asocierii dintre X și Z, nu a pus la dispoziție Jurnalele de cumpărări și vânzări, precum și documentele justificative privind achizițiile pentru imobilele construite și vândute deși avea obligația de a conduce evidența fiscală, potrivit art. 321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct.101 alin. 2 din Normele de aplicare și art.108 din Legea nr. 207/2015 coroborat cu art.41 alin. 2 lit. b și c din Legea nr. 82/1991 privind Legea contabilității. Urmare constatărilor a fost emisă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... prin care s-a dispus contribuabilului să prezinte documente aferente imobilelor construite și vândute și jurnalul de vânzări și jurnalul de cumpărări.

Constatăriile inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. ..., iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de ... lei.

Pe baza documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de domnul X și de către Biroul Notarial ..., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... - Serviciul Inspecție Fiscală P.F.2, au constatat următoarele:

- domnul X și doamna Z au obținut venituri din activități independente urmare a practicării faptelor de comerț constând în comercializarea terenurilor și construcțiilor, pentru care nu s-au autorizat conform O.G. nr. 44/2008 cu modificările și completările ulterioare;
- nu figurează înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, nu a stabilit baza de impozitare privind TVA;
- în luna septembrie 2016 a realizat o cifră de afaceri de 405.000 lei, depășind plafonul prevăzut de regimul special de scutire la art. 310 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, urmare a efectuării de activități economice practicate constând în tranzacții cu bunuri imobile terenuri și construcții;
- AJFP ... a transmis organului fiscal de domiciliu referatul nr. ... în vederea înregistrării domnului X ca persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- nu a întocmit documente cu regim special și nu a respectat prevederile O.M.F.P. nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare contabile;
- nu a depus Deconturile privind TVA D300 și declarațiile informative D394, în conformitate cu prevederile art. 322, art. 323 și art. 325 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- nu au fost înregistrate și declarate veniturile din activitățile economice, nu a condus evidența contabilă a încasărilor și plăților conform prevederilor O.M.F.P. nr. 170/2015 privind reglementările contabile pentru contabilitatea în

partidă simplă, nu a respectat prevederile art. 321 din Legea nr. 227/2015, pct. 101 din Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015, art. 109 din Legea nr. 207/2015;

- în perioada supusă inspecției fiscale persoanele fizice X-soț și Z-soție au desfășurat activități economice constând în comercializarea bunurilor imobile terenuri și locuințe în localitatea ...;

- au efectuat un număr de 10 tranzacții cu terenuri și locuințe (3 locuințe și 7 loturi de teren construibile) prezentate în anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală;

- organele de inspecție fiscală au individualizat obligațiile fiscale pentru tranzacțiile imobiliare a celor doi soți, în numele reprezentantului asocierii X - și al familiei formată din X-soț și ...-soție, iar domnul X-soț și-a asumat rolul de reprezentant al asocierii prin Declarația pe proprie răspundere dată în fața organelor de inspecție fiscală.

Pe perioada verificată persoanele fizice X și Z, au desfășurat activități economice constând în comercializarea bunurilor imobile terenuri și locuințe în localitatea ..., în mod continuu pentru care avea obligația să se autorizeze, să se înregistreze fiscal și să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, având în vedere faptul că a fost depășit plafonul de scutire de TVA în luna septembrie 2016, devenind plătitor de TVA începând cu 01.11.2016.

Organele de inspecție fiscală precizează că din verificarea documentelor puse la dispoziție de domnul X privind contractele de vânzare cumpărare a bunurilor imobile și de Primăria comunei ... rezultă că acesta a avut intenția desfășurării activității economice începând cu anul 2015, când a solicitat un număr de două autorizații de construcții pentru imobilele construite și înstrăinate rezultând că operațiunile efectuate îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, pentru perioada cuprinsă între 01.11.2016 - 31.12.2020, stabilind TVA colectată în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au acceptat la deducere TVA în sumă de ... lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au calculat TVA de plată, în perioada 01.11.2016 - 31.12.2020, în sumă de ... lei, aferentă bazei de impozitare stabilită suplimentar în sumă de .. lei.

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

3.1. Cu privire la TVA colectată

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat și stabilit de plată taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile efectuate constând în vânzări de terenuri construibile.

În fapt, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă totală de... lei ca urmare a livrărilor de bunuri imobile, pentru perioada 01.11.2016 - 31.12.2020, astfel:

- ... lei - pentru tranzacția imobiliară constând în vânzarea unui imobil în suprafață de .. mp și a terenului în suprafață de .. mp situat în comuna ..., sat .., pentru suma de .. lei, efectuată în anul 2017, (ctr. ..);

- ... lei - pentru cele șase tranzacții imobiliare constând în vânzarea unor terenuri intravilane arabile, cu numerele cadastrale ..., situate în comuna ..., sat .., tarlaua .., pentru suma totală de .. lei (.. lei * 6 contracte), efectuate în anul 2019, (ctr.: ..);

- .. lei - pentru tranzacția imobiliară constând în vânzarea unui imobil situat în comuna ..., sat .., pentru suma de .. lei, efectuată în anul 2020, (ctr. ...).

În speță, este cert că domnul X are calitatea de persoană impozabilă, acesta realizând în perioada 01.11.2016 - 31.12.2020 venituri cu caracter de continuitate din tranzacționarea de bunuri imobile printr-un număr total de 10 tranzacții de vânzări de bunuri imobile (3 locuințe și 7 loturi de teren construibile).

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, în urma verificării documentelor puse la dispoziție de domnul X privind contractele de vânzare - cumpărarea bunurilor imobile și Primăria Comunei ... a rezultat faptul că acesta a avut intenția desfășurării activității economice începând cu anul 2015 când a solicitat un număr de două autorizații de construcții pentru imobilele construite și înstrăinate după construcție.

Prin contestația formulată contestatarul X susține că terenurile vândute sunt terenuri arabile intravilane conform celor specificate în contractele de vânzare - cumpărare, situație în care operațiunea de vânzare este scutită de TVA, conform art. 292 alin. (2) Cod fiscal.

De altfel, chiar contribuabilul își recunoaște implicit calitatea de persoană impozabilă, prin invocarea faptului că a vândut terenuri agricole intravilane, care sunt scutite de TVA, și nicidecum că nu ar fi avut calitatea de persoană impozabilă pentru operațiunile economico-juridice cu bunurile imobile realizate în cursul perioadei analizate.

Prin urmare, aspectul în litigiu îl reprezintă calificarea celor șase terenuri intravilane arabile, cu numerele cadastrale .., situate în comuna ..., sat .., tarlaua .., vândute în anul 2019 de domnul X drept terenuri construibile.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 292 alin. (2) lit.f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal :

”Art. 292 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

(...)”

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, la pct. 55 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare sunt stabilite următoarele:

”55. (6) În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism. În situația în care livrarea unui teren pe care se află o construcție are loc ulterior livrării construcției sau independent de livrarea construcției, livrarea fiind realizată de persoana care deține și titlul de proprietate asupra construcției ori de altă persoană care deține numai titlul de proprietate asupra terenului, se consideră că are loc livrarea unui teren construibil în sensul art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.”

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate sunt exceptate la scutirea de TVA, livrările de terenuri construibile pe care se pot executa construcții.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă faptul că prin contractele de vânzare - cumpărare nr. ... domnul X a vândut terenuri intravilane arabile situate în comuna ..., sat ... , pentru care consideră că nu datorează TVA deoarece terenurile sunt intravilane arabile.

Legea fiscală prevede că terenul construibil reprezintă **orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.**

În cazul terenurilor situate în intravilanul localităților, conform anexei nr. 2 la Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările ulterioare **intravilanul este definit ca teritoriul ce cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu sau fără construcții, aflate în circuitul agricol sau având altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții**

De asemenea, potrivit art. 23 alin. (3) din Legea nr. 50/1991 **”terenurile destinate construirii, evidențiate în intravilan, se scot din circuitul agricol, definitiv, prin autorizația de construire”**, de unde reiese că pe terenurile aflate în categoria de folosință ”arabil” se pot executa construcții prin autorizare din moment ce ele sunt scoase din circuitul agricol, cu titlu definitiv, prin însăși autorizația de construire.

În același sens sunt și prevederile art. 4 alin. (1) din Regulamentul general de urbanism, aprobat prin H.G. nr. 525/1996, republicată conform căroră **”Autorizarea executării construcțiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcții și amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege și de prezentul regulament. [...]”**.

Referitor la terenurile intravilane, conform art. 60 din Ordinul M.D.R.L. nr. 839/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții:

”Art. 60. - Terenuri pentru construcții

(1) Prin imobil, în conformitate cu prevederile Legii, se înțelege teren și/sau construcții.

(2) **Terenurile pentru construcții sunt cuprinse în intravilanul localităților și, în funcție de destinație și utilizare, pot fi:**

a) *terenuri ocupate* - terenurile cu construcții de orice fel (supraterane ori subterane), clasificate potrivit legii, inclusiv amenajările aferente;

b) *terenuri libere* - terenurile fără construcții, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajările aferente;

c) *terenuri aparent libere* - terenurile fără clădiri, asigurând funcțiuni urbane de interes public stabilite și executate în baza prevederilor documentațiilor urbanistice legal aprobate (spațiile verzi și de protecție, locuri de joacă pentru copii, trasee ale rețelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protecție aferente -, rezerve pentru lărgirea ori modernizarea căilor de comunicație etc.).

(3) *Autorizarea executării lucrărilor de construcții de orice fel pe terenurile descrise la alin. (2), este permisă numai în strictă corelare cu respectarea funcțiilor stabilite prin prevederile documentațiilor de urbanism avizate și aprobate, potrivit legii*".

Astfel, în materie de urbanism sunt incidente și prevederile Legii nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările ulterioare:

"Art. 28. - Aplicarea documentațiilor de amenajare a teritoriului și de urbanism aprobate se asigură prin eliberarea certificatului de urbanism".

"Art. 29. - (1) Certificatul de urbanism este actul de informare cu caracter obligatoriu prin care autoritatea administrației publice județene sau locale face cunoscute regimul juridic, economic și tehnic al imobilelor și condițiile necesare în vederea realizării unor investiții, tranzacții imobiliare ori a altor operațiuni imobiliare, potrivit legii.

(2) Certificatul de urbanism trebuie emis pentru adjudecarea prin licitație a lucrărilor de proiectare și de execuție a lucrărilor publice, precum și pentru întocmirea documentațiilor cadastrale de dezmembrare a terenurilor situate în intravilanul localităților, în cel puțin 3 parcele, atunci când operațiunile respective au ca obiect realizarea de lucrări de construcții și de infrastructură. În cazul vânzării sau cumpărării de imobile, oricare dintre părțile actului juridic are posibilitatea, conform dispozițiilor alin. (3), de a solicita emiterea certificatului de urbanism.

(2¹) În scopul asigurării opozabilității față de terți a regulilor de urbanism, după aprobarea prin hotărârea consiliului local a PUG și PUZ, primăriile sunt obligate să transmită hotărârea însoțită de documentație, în vederea notării în cartea funciară a faptului că imobilul face obiectul respectivelor reglementări urbanistice.

(3) Certificatul de urbanism se eliberează la cererea oricărui solicitant, persoană fizică sau juridică, care poate fi interesat în cunoașterea datelor și a reglementărilor cărora îi este supus respectivul bun imobil".

"Art. 30. - Pentru aceeași parcelă se pot elibera mai multe certificate de urbanism, dar conținutul acestora, bazat pe documentațiile de amenajare a teritoriului și de urbanism, și celelalte reglementări în domeniu trebuie să fie aceleași pentru toți solicitanții. În acest scop nu este necesară solicitarea actului de proprietate asupra imobilului, în vederea emiterii certificatului de urbanism".

"Art. 44. - (3) Documentațiile de urbanism au caracter de reglementare specifică și stabilesc reguli ce se aplică direct asupra localităților și părților din acestea până la nivelul parcelelor cadastrale, constituind elemente de fundamentare obligatorii pentru eliberarea certificatelor de urbanism".

"Art. 45. - Documentațiile de urbanism sunt următoarele:

- a) Planul urbanistic general și regulamentul local aferent acestuia;
- b) Planul urbanistic zonal și regulamentul local aferent acestuia;
- c) Planul urbanistic de detaliu"

”Art. 47. - (1) Planul urbanistic zonal este instrumentul de planificare urbană de reglementare specifică, prin care se coordonează dezvoltarea urbanistică integrată a unor zone din localitate, caracterizate printr-un grad ridicat de complexitate sau printr-o dinamică urbană accentuată. Planul urbanistic zonal asigură corelarea programelor de dezvoltare urbană integrată a zonei cu Planul urbanistic general.

(2) Planul urbanistic zonal cuprinde reglementări asupra zonei referitoare la:

- a) organizarea rețelei stradale;
- b) organizarea arhitectural-urbanistică în funcție de caracteristicile structurii urbane;
- c) modul de utilizare a terenurilor;**
- d) dezvoltarea infrastructurii edilitare;
- e) statutul juridic și circulația terenurilor;
- f) protejarea monumentelor istorice și servituți în zonele de protecție ale acestora.

(3) Elaborarea Planului urbanistic zonal este obligatorie în cazul:

- a) zonelor centrale ale localităților;
- b) zonelor construite protejate și de protecție a monumentelor;
- c) zonelor de agrement și turism;
- d) zonelor/parcurilor industriale, tehnologice și zonelor de servicii;
- e) parcelărilor, pentru divizarea în mai mult de 3 parcele;
- f) infrastructurii de transport;
- g) zonelor supuse restructurării sau regenerării urbane;
- h) altor zone stabilite de autoritățile publice locale din localități, potrivit legii.

(5) Prin Planul urbanistic zonal se stabilesc, în baza analizei contextului social, cultural istoric, urbanistic și arhitectural, reglementări cu privire la regimul de construire, funcțiunea zonei, înălțimea maximă admisă, coeficientul de utilizare a terenului (CUT), procentul de ocupare a terenului (POT), retragerea clădirilor față de aliniament și distanțele față de limitele laterale și posterioare ale parcelei, caracteristicile arhitecturale ale clădirilor, materialele admise”.

”Art. 49. - (3) După aprobare Planul urbanistic general, Planul urbanistic zonal și Planul urbanistic de detaliu împreună cu regulamentele locale de urbanism aferente sunt opozabile în justiție”.

Contribuabilul susține că terenurile vândute sunt scutite de TVA bazându-se pe categoria de folosință a terenurilor, acestea figurând în contractele de vânzare-cumpărare ca ”teren intravilane arabil”, însă această motivație este contrazisă de prevederile art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal care stipulează că terenul construibil este ”**orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare**”, adică terenul pe care documentațiile de urbanism (planurile de urbanism) stabilesc ca mod de utilizare realizarea de construcții, dovadă fiind și sintagma „se pot executa construcții” din definiție. În măsura în care legiuitorul ar fi avut în vedere folosința existentă a terenurilor din momentul realizării tranzacțiilor, așa cum se înțelege din susținerea contestatorului, n-ar mai fi folosit expresia ”se pot executa” în definirea terenurilor construibile, ci s-ar fi referit direct la categoria de folosință a terenurilor.

Cele de mai sus rezultă și din modul de redactare a certificatelor de urbanism, **unde la regimul economic se înscrie atât folosința actuală, cât și**

destinația stabilită prin planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului aprobate, după cum este prevăzut expres la pct. 35 alin. (3) lit. b) pct. 1 și pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin O.M.D.R.L. nr. 839/2009, astfel că cele două noțiuni "categoria de folosință" și "destinație" nu se suprapun. Totodată, conform pct. 35 alin. (3) lit. c) pct. 1 din normele amintite ***la regimul tehnic*** înscris în certificatul de urbanism se înscriu "informații extrase din documentațiile de urbanism, inclusiv din regulamentele de urbanism aferente, din planul cadastral deținut de oficiul de cadastru și publicitate imobiliară, ori din planurile de amenajare a teritoriului, după caz, precum și ***restricțiile impuse***, în situația în care asupra imobilului este instituit un regim urbanistic special (zonă protejată, ***interdicții temporare sau definitive de construire***)".

De asemenea, în condițiile în care pentru terenurile din intravilan schimbarea categoriei de folosință din "intravilan agricol" în "intravilan curți-construcții" se face direct în baza autorizației de construire conform art. 23 A.b) din Legea cadastrului și a publicității imobiliare nr. 7/1996, se reține că din punct de vedere al legislației fiscale de TVA, **dacă legiutorul ar fi urmărit încadrarea în categoria "construibile" doar a terenurilor pentru care s-au îndeplinit toate formalitățile și s-au obținut avizele necesare eliberării autorizației de construire ca act final de autoritate în baza căruia se pot executa construcțiile, atunci ar fi folosit sintagma "pe care sunt autorizate lucrări de construcții" în locul celei de "pe care se pot executa construcții" conținută de textul actului normativ.**

Dimpotrivă, **caracterul de "teren constructibil",** adică de teren susceptibil a fi utilizat pentru edificarea unei construcții, nu neapărat și valorificata de către cei interesați **este dat de destinația stabilită prin documentațiile de urbanism**, cu alte cuvinte destinația economică cunoscută la momentul la care o persoană poate solicita eliberarea unui certificat de urbanism și nu de folosința sa la un moment dat, deoarece numai în măsura în care există aprobată prin documentațiile de urbanism o astfel de destinație (teren constructibil) o persoană are interesul să parcurgă și celelalte etape din cadrul procedurii de autorizare a executării unei construcții (inclusiv etapele ce se referă la obținerea avizelor și acordurilor și la elaborarea documentației tehnice necesare finalmente pentru obținerea autorizației).

Din cele de mai sus reiese că **atunci când documentațiile de urbanism, inclusiv planul urbanistic zonal nu interzic construirea, folosința agricolă a unui teren situat în intravilan nu afectează dreptul de construire al proprietarului pe terenul respectiv,** care poate fi exercitat sau nu în viitor, în funcție de dorința proprietarului și de îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege pentru obținerea autorizației de construire.

Concluzionând, Codul fiscal prevede taxarea cu TVA a terenurilor constructibile definite ca **terenuri amenajate sau neamenajate pe care se pot executa construcții** conform legislației în vigoare, inclusiv asupra **terenurilor agricole din intravilan** pentru care planurile urbanistice aprobate și opozabile, inclusiv în justiție, permit executarea de construcții, terenuri ce se încadrează în categoria de "neamenajate pe care se pot executa construcții".

Aplicând cele de mai sus la situația tranzacțiilor imobiliare realizate de domnul X și pentru care organele de inspecție fiscală au colectat TVA, organul de soluționare a contestației constată că terenurile vândute de contribuabil în anul 2019 sunt terenuri situate în intravilanul constructibil situat în comuna ..., sat Mănăstirea, județul ... după cum urmează:

- terenurile vândute în anul 2019 cu numerele cadastrale ..) și drumul de acces (ctr. ..) sunt situate în comuna ..., satul .., tarlăua ..;
- din certificatele de urbanism nr. 85, 86, 88, 89, 90, 92 din 28.02.2019 reiese că terenurile având categoria de folosință "arabil", fac parte din intravilanul comunei ..., zona TA, **locuire și funcțiuni complementare**, conform Planului Urbanistic Zonal aprobat prin H.C.L. nr. 65/30.09.2008, prelungită prin H.C.L. nr. 54/30.08.2018 și că certificatele de urbanism pot fi utilizate în scopul declarat **pentru construire locuință P+1E, fosă vidanjabilă, împrejmuire teren**;
- deși în contractele de vânzare-cumpărare încheiate *se menționează categoria de folosință "arabil" a terenurilor vândute, tot prin aceste contracte contribuabilul, în calitate de vânzător transmite dreptul de proprietate asupra terenurilor, iar în contracte se prevede "(...). Până la această dată, terenul nu este inclus într-o zonă de protecție a unui sit arheologic, nu există nicio interdicție de construire pe acesta (...)"*;
- aceste terenuri figurau la categoria de folosință "arabil" urmare faptului că pentru ele nu se eliberaseră încă autorizațiile de construire pentru a li se schimba categoria de folosință și nicidecum urmare faptului că ele nu erau terenuri construibile pe care titularii unui drept real asupra acestora să fi putut construi dacă ar fi îndeplinit demersurile pentru obținerea autorizației de construire, dovadă fiind chiar demersurile întreprinse de cumpărătorii terenurilor pentru a construi locuințe.

Prin urmare, în baza considerentelor din precedent, nu poate fi acceptată solicitarea contribuabilului X de a se considera terenurile vândute ca terenuri neconstruibile și tranzacțiile scutite de TVA, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA colectată în sumă de .. lei (din totalul sumei de ... lei) aferentă **celor șase tranzacții imobiliare constând în vânzarea terenurilor intravilane arabile, cu numerele cadastrale..., situate în comuna ..., sat .., tarlăua .., efectuate în anul 2019, (ctr.: ...).**

În ceea ce privește TVA colectată în sumă de ... lei, se menționează că domnul X recunoaște această obligație, neaducând argumente cu privire la această sumă.

3.2. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA

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 contestatarului nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat domnului X ca până la data de 15.02.2021 să prezinte documente justificative privind achizițiile de bunuri și servicii pentru imobilele construite și vândute, evidența contabilă, autorizație de construcție, situația de lucrări și procesul - verbal de recepție pentru fiecare construcție în parte prin Procesul - verbal nr. ... împreună cu Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.

Întrucât nu au fost respectate măsurile dispuse, domnul X a fost sancționat cu avertisment în conformitate cu art. 7, alin. 3 din OG 2/2001 pentru încălcarea prevederilor art. 336 lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr. ..., rezultă că verificarea privind TVA deductibilă s-a efectuat pe baza documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de domnul X și de Birourile notariale

unde au fost încheiate tranzacțiile cu bunurile imobile, în baza facturilor de achiziții de bunuri - materiale de construcții -, în vederea realizării operațiunilor taxabile și a cuprins perioada **01.11.2016 - 31.12.2020**.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru achizițiile destinate operațiunilor taxabile în sumă de ... lei (așa cum rezultă din anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală), astfel:

- anul 2016 - ... lei - TVA deductibilă;
- anul 2017 - ... lei - TVA deductibilă;
- anul 2019 - ... lei - TVA deductibilă.

Prin contestația formulată domnul X susține că la calcularea sumelor suplimentare de plată nu au fost luate în calcul la deducere achizițiile efectuate în perioada analizată, conform art. 297 Codul fiscal, pentru care anexează în copie următoarele documente:

- facturi anul 2018 (4 file), respectiv ianuarie - octombrie 2019 (468 file);
- jurnale pentru cumpărări 01.10.2017 - 31.12.2020;
- jurnale pentru vânzări 01.10.2017 - 31.12.2020;
- deconturi de TVA 12.2017 - 12.2020.

Contribuabilul consideră ca are de recuperat TVA în valoare de ... lei, astfel: TVA intrări ... lei - TVA ieșiri ... lei.

În drept, potrivit dispozițiilor prevăzute de art. 297, art. 299, art. 321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal :

"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, 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;"

"Art. 321 - (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 și pct. 69 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.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

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.

(...).”

”69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(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.

(3) Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.”

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, respectiv pentru achizițiile pentru care nu se dovedește utilizarea în folosul operațiunilor taxabile.

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 **01.01.2016 - 31.12.2020** contestatarul a efectuat un număr de 10 tranzacții cu terenuri și locuințe, astfel:

- Anul 2016 - o tranzacție imobil si teren pentru suma de .. lei;
- **Anul 2017 - o tranzacție imobil si teren pentru suma de ... lei;**
- Anul 2018 - o tranzacție teren intravilan arabil pentru suma de ..lei;
- Anul 2019 - șase tranzacții terenuri intravilane arabile, pentru suma totală de ... lei (.. lei * 6);

- **Anul 2020 - o tranzacție imobil pentru suma de ... lei.**

Verificarea privind TVA colectată/deductibilă a cuprins perioada **01.11.2016 - 31.12.2020**, perioadă în care contribuabilul îndeplinea calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA și a obținut venituri din vânzarea a două imobile (contractele de vânzare - cumpărare nr. 1472/29.11.2017 și nr. ...) și șapte terenuri intravilane arabile în anii 2018 și 2019.

Cu adresa nr. .. Serviciul soluționare contestații a solicitat organelor de inspecție fiscală să se pronunțe asupra documentelor anexate în susținerea contestației, respectiv facturile de achiziție materiale de construcție aferente anului 2018 (4 file) și perioadei ianuarie - octombrie 2019 (468 file).

Prin adresa de răspuns nr. ..., înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..., organele de inspecție fiscală precizează faptul că au procedat la verificarea noilor documente anexate de contestatar în susținerea contestației, în urma căreia au rezultat următoarele:

- "(...) domnul X a depus probele noi în susținerea cauzei incomplete, respectiv jurnale de cumpărări fără a avea anexate și documentele în baza cărora au fost întocmite acestea (facturi fiscale);

- Cu adresa nr. DBG_AIF ... organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului să transmită documentele justificative (facturile) care au stat la baza întocmirii jurnalelor de cumpărări aferente perioadei 01.10.2017 - 31.12.2020;

- Domnul X, transmite cu adresa înregistrată la AJFP ... sub nr. ...documentele solicitate;

- În urma verificării documentelor transmise de contribuabil și a bazei de date a organului fiscal, s-a constatat că în perioada 01.10.2017 - 31.12.2020 a efectuat achiziții de bunuri în sumă de .. lei baza de impozitare cu TVA aferentă în sumă de ... lei;

- Cu adresa nr. .. înregistrată la la AJFP ... sub nr...Primăria Comunei ... face cunoscut că în perioada 2016-2021, domnului X și doamnei ... i-au fost emise un număr de trei autorizații de construire după cum urmează:

1. autorizația de construire nr. ...;
2. autorizația de construire nr. ...;
3. autorizația de construire nr. ...;

- În perioada supusă inspecției fiscale (2016-2020) domnul X a edificat un număr de patru imobile - construcții locuințe, dintre care două au fost înstrăinate, o construcție se află în proprietatea acestuia, așa cum reiese din Nota explicativă, anexa la procesul-verbal înregistrat la AJFP ... sub nr. ...;

- Cel de-al patrulea imobil pentru care a fost emisă autorizația de construire nr. ..., nu se cunoaște;

- Imobilele au fost vândute după cum urmează:

1. **contractul de vânzare - cumpărare nr. ...** (...) privind vânzarea unui **imobil (...)** și teren (...) situat în comuna ..., sat ..., strada ... nr. ...înscris în cartea funciara sub nr. ...(...), pentru suma de ... lei.

Construcția a fost edificată în baza **autorizației de construire nr. ...** emisă de Primăria comunei ..., construcție recepționată în baza **Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. ...** emis de Primăria comunei ...;

2. **contractul de vânzare - cumpărare nr. ... (...)** privind vânzarea unui **imobil (...)** și teren (...) situat în comuna ..., sat ..., strada ... nr. ... înscris în cartea funciara sub nr. ... (...), pentru suma de ... lei.

Construcția a fost edificată în baza **autorizației de construire nr. ...** emisă de Primăria comunei ..., construcție recepționată în baza **Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. ..** emis de Primăria comunei ...;

3. **contractul de vânzare - cumpărare nr. ... (...)** privind vânzarea unui **imobil situat în comuna ..., sat ...,** pentru suma de ... lei.

Construcția a fost edificată în baza **autorizației de construire nr. ...** construcție recepționată în baza **Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. ... și a certificatului de atestare de edificare a construcției nr. ..** toate eliberate de Primăria comunei ...;

- (...) din suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă pentru care a fost acordat dreptul de deducere, suma de ... lei (... lei 2016 + ... lei 2017) nu se regăsește în documentele anexate suplimentar de contribuabil;

- urmare analizării documentelor anexate suplimentar de contribuabil în susținerea cauzei nu putem stabili valoarea TVA deductibilă, deoarece unul dintre imobilele construite în perioada în care au fost efectuate cheltuielile cu achiziția de bunuri (materiale de construcții) se află în proprietatea domnului X, așa cum reiese din Nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală, anexa la procesul - verbal înregistrat la AJFP ... sub nr. ..., valoarea cheltuielilor prezentate și a TVA deductibilă este în sumă de... lei, față de valoarea cu care a fost vândut imobilul în sumă de ... lei;

- pentru locuința aflată în proprietate, organele de inspecție fiscală consideră că domnul ... nu a realizat operațiuni taxabile și nu se poate pronunța la valoarea achiziției pentru imobilul livrat deoarece acesta nu a prezentat devize de lucrări odată cu documentele privind achiziția bunurilor;

- neprezentarea de devize de lucrări a construcțiilor efectuate conduce la suspiciunea că materialele cumpărate în numele contribuabilului supus inspecției fiscale au fost achiziționate pentru construcția unuia sau mai multor imobile deoarece, din constatările efectuate la fața locului rezultă că în comuna ... str. ... nr. ... sunt mai multe imobile ridicate pe terenurile care au fost în proprietatea domnului X și doamnei ..., fapt pentru care nu ne putem pronunța la acordarea dreptului de deducere a achizițiilor privind bunurile destinate realizării operațiunilor taxabile;

- din informațiile furnizate de Primăria comunei ..., reiese că în numele domnului X și doamnei ... a fost eliberată și Autorizația de construire nr. ..., față de care domnul ... nu furnizează nicio informație în Nota explicativă dată în data de 27.08.2021;(..."

Ca atare, nu pot fi reținute în solutionarea favorabila a cauzei argumentele în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere din facturile anexate în susținerea contestației, având în vedere următoarele considerente:

- cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorii .., în perioada februarie 2018 - decembrie 2020, prezentate în anexa la adresa nr. ..., din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală reiese că toate facturile de achiziție poartă data ulterioară vânzării imobilului situat în comuna ..., sat ..., strada ... nr. ... cu ctr. nr. ... din totalul celor construite, respectiv după data de 29.11.2017, acestea fiind emise începând cu luna februarie 2018;

- facturile prezentate în susținerea contestației nu reprezintă justificări din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat achizițiile,

respectiv scopul achizitiei acestora, imobilele edificate, resursele umane si materialele folosite, persoanele care au efectuat/prestat lucrarile/serviciile si calitatea acestora in cadrul societatilor furnizoare, perioada în care au fost executate, termenele de executie, tarifele stabilite pentru respectivele prestatii, simpla prezentare a unor facturi de achiziție bunuri - material de construcție - prezentate ca justificare nu constituie documente care să probeze efectuarea acestora în beneficiul persoanei fizice în vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei.

Simpla înregistrare a TVA în sumă totală de ... lei înscrisă în documentele prezentate nu este suficientă pentru ca taxa aferentă să fie deductibilă, documentele justificative trebuind să conțină atât elementele obligatorii prevăzute de legislație dar și să probeze destinația acestora, respectiv documente din care să rezulte pentru ce imobile au fost utilizate.

De altfel, valoarea achizițiilor de bunuri (materiale de construcții) prezentate și a TVA deductibilă este în sumă totală de .. lei, în condițiile în care imobilul edificat în baza autorizației de construire nr. ... a fost vândut în baza contractului de vânzare - cumpărare nr. .. (...) la valoarea de . lei, iar unul dintre imobilele construite în perioada în care au fost efectuate achizițiile se află în proprietatea domnului X, (conform Notei explicative dată în fața organelor de inspecție fiscală, anexa la procesul - verbal înregistrat la AJFP ... sub nr. ...), fără a prezenta devize de lucrări a construcțiilor efectuate odată cu documentele privind achiziția bunurilor din care să rezulte legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, a modului în care au fost puse în operă diversele materiale de construcție.

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:

„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 anterior prezentate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarului, având în vedere faptul că simpla achiziție a unor bunuri **nu este suficientă** pentru a demonstra scopul achiziției acestora, întrucât, într-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar îndeplinirea condiției prevazuta de art. 299 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat taxa aferenta achizițiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deducerea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege. Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor taxabile rezultate din activități economice pentru care legea prevede drept de deducere.**

Prin urmare, având în vedere că nu au fost aduse în susținere argumente/documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere a TVA nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal, în condițiile în care contestatarul nu a probat odată cu documentele privind achiziția bunurilor, documente justificative din care să rezulte destinația în vederea utilizării în folosul operațiunilor taxabile .

În consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere din contestație.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 292 alin. (2) lit.f), art. 297, art. 299, art. 321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 55 alin. (6), pct. 67 și pct. 69 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, art. 23 alin. (3) din Legea nr. 50/1991, art. 276 alin.(1), art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestația domnului X formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... - Serviciul Inspecție Fiscală P.F.2 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., pentru TVA stabilită suplimentar de plată 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.