

DECIZIA nr.434 din 2021

privind soluționarea contestației formulate de **dl. XX**, înregistrată la
D.G.R.F.P. XX sub nr. **XXR-DGR 2667/2021**

Serviciul soluționare contestații X din cadrul D.G.R.F.P. XX a fost sesizat de A.J.F.P. XX, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. XXR-DGR XX/2021, cu privire la contestația formulată de XX – persoană fizică, înregistrată la A.J.F.P. XX în data de XX sub nr. XXG-REG XX/XX.

XX– persoană fizică, CNP.XX, CIF XX, cu domiciliul fiscal în mun. XX, str. XX nr.X, bl. XX, sc.X, ap.X, jud. XX.

Contestația este semnată de petent, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX din XX, emisă de A.J.F.P. XX.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr.XX din XX, s-a stabilit XX suplimentară în sumă de XX lei.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX din XX, respectiv data de **XX** (sub semnătura privată), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **XX**.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații XX din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XX este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulată de XX.

I. Prin contestația formulată în temeiul prevederilor art.268 Cod procedură fiscală, persoana fizică XX, se îndreaptă împotriva actului administrativ fiscal:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. XX/XX, se solicită anularea acestuia pentru următoarele motive:

În fapt, prin decizia de impunere/actul administrativ fiscal nr. XX din data de XX emisa de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice XX, XX a fost supusă inspecției fiscale pentru perioada XX - XX.

În urma acesteia, persoana fizică a fost obligată la plata XX, în sumă XX lei, urmare a respingerii dreptului de deducere, unde practic a fost limitat dreptul de deducere a XX. În sprijinul acestei contestații sunt invocate următoarele argumente fiind prezentate de altfel și în punctul de vedere, la finalizarea inspecției fiscale.

La articolul 2.1.2. Motivele de fapt din Decizia de impunere XX/XX, se inserează faptul că dl. XX nu era proprietarul terenului înscris în CF XX XX, la data de XX, se menționează că s-au prezentat oraganelor de inspecție fiscală, Contract Vânzare-Cumpărare încheiat cu soții XX în prezenta a doi martori, în data de XX, ulterior s-a încheiat la notar contractual în formă autentică. S-a procedat la încheierea contractului de vânzare cumpărare sub semnătură privată, deoarece starea de sănătate a d-lui XX, nu a permis deplasarea acestuia la notar. (Conform art 1279 al NCC alin. (3) prevederile care sunt la baza, dă posibilitatea ca prin hotărârea judecătorească să își stabilească obligația de a încheia un contract prin care se constituie o proprietate imobiliară, sau un alt drept real, nu mai este posibil, articolul respectiv zice că: "Prevederile prezentului alineat nu sunt aplicabile în cazul promisiunii de a încheia un contract real dacă prin lege nu se prevede altfel".

În ceea ce privește autorizarea lucrărilor de construcție și deducerea XX, Codul fiscal cu privire la XX, suma deductibilă poate fi dedusă prin respectarea condiției ca fiecare factură să fie emisă pe numele firmei care urmează să își desfășoare activitatea în spațiul respectiv, sub rezerva respectării cerințelor și condițiilor de la art. 297 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere" și art. 299 "Condiții de exercitare a dreptului de deducere".

Astfel, societatea poate să exercite dreptul de deducere dacă desfășoară operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile, conform cerinței de la art 297 alin. (4) de la lit a) la lit e).

În concluzie, având în vedere aspectele de fapt și de drept menționate, se solicită anularea Deciziei de impunere/actului

administrativ fiscal nr. XX din data de XX, privind obligațiile suplimentare de plata.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. XX au efectuat inspecția fiscală la persoana fizică XX, concluziile fiind concretizate în Raportul de inspecție fiscală nr.XX din XX care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.XX din XX.

Perioada verificată: XX octombrie XX- XX septembrie XX.

Forma de exercitare a activității: Persoană fizică înregistrată în scopuri de taxă pe valoare adăugată prin obțiuine.

Taxa pe valoarea adăugată

Analiza TVA deductibilă

Din verificarea documentelor primare (facturi fiscale) care au stat la baza înregistrărilor TVA în jurnalul de cumpărări, s-a constatat că TVA deductibilă este în sumă de XX lei astfel:

- TVA în suma de XX lei, din care suma de XX lei provine din taxării inverse (achiziție de cherestea), contravaloarea unor lucrări de construcții exterioare și interioare;

- TVA în sumă de XX lei este aferentă plăților reprezentând contravaloarea unor lucrări de construcții exterioare și interioare;

- TVA în sumă de XX lei este aferentă unor plăți efectuate către diverși furnizori de bunuri și servicii;

locul prestării fiind str. XX, nr.XX, localitatea XX, jud. XX. Se constată că, cheltuielile considerate nedeductibile fiscal în suma de XX lei sunt aferente unor operațiuni efectuate în perioada XX - XX, care nu se regăsesc la data întocmirii situațiilor de lucrări și a facturării de către furnizori, atât fizic cât și temporal pe un teren deținut în proprietate de persoana fizică XX și executate în baza unei autorizații de construire emisă de organele competente pentru aceasta, nefiind identificate ca atare nici prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. XX/XX, prin care persoana fizică XX intră în proprietatea terenului intravilan. Potrivit datelor înscrise în respectivul contract, persoana fizică XX a intrat în proprietatea imobilului înscris în CF nr.XX, loc. XX, constând în teren intravilan, categoria de folosință arabil, în data de XX, nefiind făcută vreo mențiune cu privire la existența unei construcții edificate parțial sau finalizată pe acel teren la XX.

Organele de inspecție fiscală constată că, în mod eronat, persoana fizică XX a înscris în deconturile de TVA aferente perioadei XX -XX TVA cu drept de deducere aferentă contravalorii facturilor emise de către XX

și XX., după cum urmează: TVA în sumă de XX lei, aferentă unor lucrări în valoare de XX lei, înscrisă în factura nr.XX, emisă de XX; TVA în sumă de XX lei, aferentă unor lucrări în valoare de XX lei, înscrisă în factura nr.XX/XX, emisă de XX; XX în sumă de XX lei, aferentă unor lucrări în valoare de XX lei, înscrisă în factura nr.XX/XX, emisă de XX. Se constată că terenul pe care au fost efectuate lucrări de construire în perioada XX - XX, așa cum rezultă din contractual de vânzare autenticat sub nr. autenticat sub nr. XX/XX la XX, a fost achiziționat de către persoana fizică XX în data de XX.

În perioada XX - XX, calitatea de investitor, potrivit actelor de proprietate și autorizației de construire emisă de organul de specialitate, o dețin soții XX și XX. Astfel, în interiorul acestei perioade, persoana fizică XX nu are dreptul de a deduce TVA în sumă de XX lei, aferentă perioadei XX - XX, având în vedere că nu deține documentele justificative legale care i-ar fi conferit dreptul de a realiza construcții pe terenul înscris în CF nr. XX, XX și care, astfel, să reflecte conținutul economic al activității. Mai mult, în adresa înregistrată la Inspectoratul Județean în Construcții XX sub nr.XX/XX (anexată în copie la dosarul de lucru), persoana fizică XX informează entitatea competentă că la data de XX vor începe lucrările de construcții autorizate pe terenul situat în jud. XX, comuna XX, str. XX, nr.-, CF nr.XX.

În atare condiții, în baza prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 72 și 73 alin. (1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală stabilesc suplimentar TVA fără drept de deducere în sumă de XX lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de XX lei.

Temeiul de drept avut în vedere de organele de inspecție fiscală sunt prevederile art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“Orice persoană impozabilă are dreptul sa deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării in folosul urmatoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;....”*

La art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”*.

La art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede: (1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva*

actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii ”.

Se precizează că, la întrebarea nr. 1 formulată de organele de inspecție fiscală în nota explicativă solicitată în baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit, g) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în data de XX persoana fizică XX a dat următoarele explicații scrise: *“In data de XX, am incheiat contract de vanzare sub semnatură privata pentru vânzare imobil situat în XX str. XX nr.XX, inscris în CF XX, având ca și marori pe DI. XX (TZ XX/XX) si dl. XX (XX). Am procedat astfel deoarece starea de sănătate a d-lui XX, nu a permis deplasarea la notar, pentru a încheia contractul de vanzare în formă autentică. În autorizația de construcție este menționat proiect XX/XX, acesta a fost introdus pentru autorizare la Primaria XX în XX. În septembrie XX sau obținut și avizele pentru apa-canal, energie electrica, etc.(atasament). Având în vedere că lucrările au fost începute în timpul autorizării, am fost sanctionati de catre Primaria XX, cf. XX”.*

Contravaloarea facturilor fiscale din care rezultă TVA deductibilă în perioada verificată a fost achitată în numerar și prin transfer bancar.

Astfel organele de inspecție fiscală stabilesc TVA fără drept de deducere suma totală de XX lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de XX lei, se reține că:

TVA deductibilă conform deconturilor TVA	XX lei
din care TVA aferentă aplicării taxării inverse:	XX lei
<u>TVA deductibilă constată de organele de inspecție fiscală</u>	<u>XX lei</u>
Diferențe TVA nedeductibilă constatată:	XX lei

Analiza TVA colectată

În perioada supusa verificării, XX - XX, contribuabilul a desfășurat activitate economică constând în tranzacții imobiliare desfășurate pe teritoriul României. În urma verificării documentelor primare (facturi) care au stat la baza înregistrărilor TVA în jurnalul de vânzări, s-a constatat ca TVA colectată de persoana fizică XX în perioada supusă inspecției fiscale este în sumă de XX după cum urmează:

- TVA în suma de XX lei provine din livrările de apartamente (construcții noi) operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, pentru care s-a aplicat cota redusă de TVA de 5%;

- suma de XX lei provine din achiziția de cherestea, pentru care aplicabile măsurile de simplificare, fiind respectate prevederile art.331, alin. (1), (2), (3), (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În perioada supusă inspecției fiscale, persoana fizică XX a livrat către persoane fizice nouă apartamente edificate în localitatea XX str. XX, nr.XX, jud. XX.

În urma verificării înscrisurilor emise de birouri notariale, s-a constatat transferurile de proprietate care au fost autentificate a șase contractelor de cumpărare și trei contracte de donație. Pentru cele șase (6) apartamente livrate prin contracte de cumpărare, a fost aplicată cota de 5%, conform prevederilor articolul 291 alin. (3) litera c) pct. 3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Contribuabilul a justificat prin declarații date în fața notarilor publici a persoanelor beneficiare conform legii de aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, s-a constatat că livrările de locuințe efectuate se încadrează în aplicarea cotei reduse de 5%, din cadrul politicii sociale. În ceea ce privește contractele de donație, livrările au fost efectuate către persoane fizice în număr de trei apartamente (construcții noi), s-a constatat că persoana fizică XX a omis să colecteze TVA aferentă acestor livrări de bunuri în valoare totală de XX lei - s-a stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de XX lei, aferentă unei baze impozabile de XX lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă totală de XX lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de XX lei, respectiv:

TVA colectată conform deconturilor TVA	XX lei
din care TVA aferentă aplicării taxării inverse:	XX lei
<u>TVA colectată constată de organele de inspecție fiscală</u>	<u>XX lei</u>
Diferențe TVA colectată suplimentar:	XX lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală.

În baza constatărilor înscrise în Raportului de inspecție fiscală nr. XX din XX, a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele fizice nr. XX din XX0.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. XX din XX a fost stabilită TVA suplimentară în sumă XX lei pe perioada verificată XX – XX, constând în:

- TVA dedusă eronat în sumă de XX lei;
- TVA colectată în sumă de XX lei.

III.1 Referitor la TVA în suma de XX lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică își poate păstra dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor destinate realizării investiției imobiliare, în condițiile în care la momentul angaja-

rii costurilor respective petentul nu deținea dreptul de proprietate asupra terenul cu nr. carte funciară XX pe care s-a realizat investiția în cauză și nici a si-a demonstrat intenția de a desfășura operațiuni taxabile.

În fapt, persoana fizică XX, în calitate de dezvoltator imobiliar, a solicitat înregistrarea în scopuri TVA prin opțiune fiind atribuit CIF.ROXX la data de XX.

Prin Decontul de TVA (formular 300) înregistrat la organul fisca sub nr. INTERNT XX din data de XX, a solicitat rambursarea sumei negative de TVA de XX lei.

Prin Raportului de inspecție fiscală nr. XX din XX, în baza cărei a fost emisă Decizia de impunere nr. XX din XX, s-a stabilit suma de XX lei ca TVA dedusă eronat.

Persoana fizică XX a înscris în deconturile de TVA aferente perioadei XX-XX, TVA cu drept de deducere aferentă contravalorii facturilor emise de către XX și XX, după cum urmează:

- TVA în sumă de XX lei, aferentă unor lucrări în valoare de XX lei, înscrisă în factura nr.XX/XX, emisă de XX;
- TVA în sumă de XX lei, aferentă unor lucrări în valoare de XX lei, înscrisă în factura nr.XX/XX, emisă de XX ;
- TVA în sumă de XX lei, aferentă unor lucrări în valoare de XX lei, înscrisă în factura nr.XX/XX, emisă de XX S.R.L.

Terenul pe care au fost efectuate lucrari de construire în perioada XX-XX, așa cum rezultă din Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. autentificat sub nr. XX la XX XX XX, **a fost achiziționat de către persoana fizică XX în data de XX.**

În perioada XX-XX, calitatea de investitor, potrivit actelor de proprietate și autorizației de construire emisă de organul de specialitate, **o dețin soții XX XX și XX.**

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în interiorul acestei perioade, persoana fizică XX nu are dreptul de a deduce TVA în sumă de XX lei, aferentă perioadei XX - XX, având în vedere că nu deține documentele justificative legale care i-ar fi conferit dreptul de a realiza construcții pe terenul înscris în CF nr.XX XX și care, astfel, să reflecte conținutul economic al activității.

Mai mult, **în adresa înregistrată la Inspectoratul Județean în Construcții XX sub nr.XX/XX** (anexată în copie la dosarul de lucru), **persoana fizică XX informează entitatea competentă că la data de XX**

vor începe lucrările de construcții autorizate pe terenul situat în jud. XX, comuna XX, str. XX, nr.-, CF nr.XX.

La întrebarea nr. 1 formulată de organele de inspecție fiscală în nota explicativă solicitată în baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit, g) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (**anexa nr. 2** la raportul de inspecție fiscală), în data de XX persoana fizică XX a dat următoarele explicații scrise: *“In data de XX, am incheiat contract de vanzare-cumparare sub semnatura privata pentru vanzare imobil situat in XX str. XX nr.XX, inscris in CF XX, avand ca si marori pe XX (XX) si dl. X (XX). Am procedat astfel deoarece starea de sanatate a d-lui XX, nu a permis deplasarea la notar, pentru a incheia contractul de vanzare cumpanare in forna autentica. În autorizatia de constructie este mentionat proiect XX/XX, acesta a fost introdus pentru autorizare la Primaria XX in XX. In septembrie XX sau obtinut si avizele pentru apa-canal, energie electrica, etc.(atasament). Avand in vedere ca lucrarile au fost incepute in timpul autorizarii, am fost sanctionati de catre Primaria XX, cf. XX (atasament) ”.*

În atare condiții, în baza prevederilor art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 72 și 73 alin. (1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA fără drept de deducere în sumă de XX lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de XX lei.

În drept, potrivit art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal,cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu XX:

”Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

În dovedirea situației de fapt fiscale este în sarcina contribuabilului, în conformitate cu prevederile art.73 alin.(1) din Codul de procedură fiscală: **„(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”**.

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

„Art. 249- Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevazute de lege.

Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se rețin următoarele:

1. In primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta".

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, in baza căruia autoritățile fiscale au dreptul sa analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. In acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luată in considerare sau sa fie reîncadrată din punct de vedere economic, in scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, in circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia chiar și in situația în care o persoana impozabila nu a fost încă înregistrată in scopuri de taxa, cu condiția ca persoana in cauza să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economica ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja înregistrată in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeași măsura in care **intenția de a desfășura activitatea economica generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective**, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

2. Începând cu data aderării României la Uniunea Europeana, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, in vederea aplicării uniforme a legii, având in vedere ca tara noastră este obligată, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

Astfel, in hotărârea dată in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justiție a reținut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul că, din momentul in care administrația fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct

de vedere al taxei pe valoarea adăugată unei societăți care și-a declarat intenția sa înceapă o activitate ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă (paragr. 18 din hotărâre).

În cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a reținut că art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat în sensul în care să i se permită unei persoane impozabile să acționează ca atare să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În ceea ce privește problematica în discuție, relevanța este și soluția Curții Europene de Justiție în cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit căreia impozitul pe cifra de afaceri implică faptul că prima cheltuială de investiție efectuată în scopul și în vederea începerii afacerii trebuie să fie văzută ca o activitate economică și ar fi contrar acestui principiu dacă această activitate nu ar începe până când afacerea nu a început efectiv să opereze, adică până când începe să producă venit impozabil. Orice altă interpretare a art. 4 al directivei ar îngreuna comerciantul cu costul TVA-ului pe parcursul activității sale economice fără să îi permită să îl deducă în conformitate cu art. 17, și ar crea o distincție arbitrară între cheltuielile de investiție efectuate înainte de exploatarea efectivă a afacerii și cheltuielile de pe parcursul exploatării (paragr. 45 din hotărâre).

3. În al treilea rând, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

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

special modul in care persoanele impozabile urmează sa își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligația persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a persoanei in cauza de a desfășura activitate economica dând naștere la operațiuni taxabile.

În cazurile de fraudă sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economica, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

4. In sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitara, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscala condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativa, pe lângă condițiile de forma (inclusiv condiția ca persoana impozabila sa dețină factura care sa conțină informațiile obligatorii prevazute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale pre-citate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor de bunuri și servicii numai daca sunt îndeplinite doua condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi ca serviciile achiziționate. sunt utilizate, într-adevăr, in folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa dețină factura in care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibila, ci sa și demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară reiese ca justificarea (demonstrarea) exercitării dreptului de deducere nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile, activitatea economică fiind considerată ca începută încă din momentul în care persoana impozabilă intenționează să desfășoare o astfel de activitate, ceea ce implică faptul că persoana respectivă să prezinte dovezi (obiective) care să-i susțină intenția (subiectivă) de a desfășura activități cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajării costurilor și investițiilor pregătitoare inerente inițierii activității.

Se reține că prevederile art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal condiționează deductibilitatea TVA aferentă unor investiții imobiliare de intenția persoanei impozabile de **a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile.**

În același timp, contractarea unor servicii imobiliare și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligația să prezinte, la cererea organelor de inspecție fiscală, **dovezi obiective** care să-i susțină intenția declarată de a desfășura operațiuni taxabile prin exploatarea ansamblului imobiliar ce urmează să fie construit pe terenul achiziționat.

Din punct de vedere semantic, "*intenția*" de a desfășura operațiuni taxabile, ce condiționează dreptul de deducere a TVA, implică existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Reglementările fiscale în materie stabilesc că dreptul de deducere se naște din momentul în care intenția poate fi evaluată pe baza costurilor și/sau investițiilor pregătitoare necesare inițierii activității economice, deci anterior realizării de operațiuni taxabile, coroborate, bineînțeles, cu alocarea achizițiilor în acest scop și cu obligația deținerii de facturi corecte și complete întocmite.

Din acest punct de vedere, condițiile și formalitățile ce se cer a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art. 297-299 din Codul fiscal și se evaluează în raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabilă, inclusiv în ceea ce privește condiționarea exercitării acestui drept de momentul manifestării intenției în practică, prin angajarea costurilor și începerea investițiilor pregătitoare inerente realizării unui proiect imobiliar.

În concluzie, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere (i.e.

taxabile) și pe baza intenției de a realiza în viitor astfel de operațiuni justificată cu dovezi obiective care să permită evaluarea acestei intenții, iar, **în cazul în care nu se demonstrează că bunurile și serviciile facturate au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă nu are drept de deducere aspra taxei pe valoare adăugată.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- Persoana fizică XX a achiziționat bunuri și servicii destinate realizării investiției imobiliare pe **terenul aflat în proprietatea soților XX pe perioada XX - XX**, iar prin Autorizația de construcție nr.XX din XX emisă de Primăria XX județul XX prin care s-au autorizat lucrări de construire a unui imobil tip urban P+2E și parcare, **beneficiari a acestei investiții sunt XX și XX.**

- **Transferul dreptului de proprietate** cu privire la imobilul în speță înscris în cartea funciară nr.XX, nr. cadastral XX XX, costând în teren intravilan, categoria de folosință arabil în suprafață de XX mp s-a realizat prin Contractul de vânzare încheiat între XX și XX în calitate de vânzător și XX în calitate de cumpărător autentificat sub nr.XX din data de XX de XX.

- La dosarul contestație a fost depus Contractul de vânzare-cumpărare încheiat la data de XX între soți XX în calitate de vânzător și XX, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind imobilul înscris în cartea funciară nr.XX XX, în prezența a doi martori, **fără a dobândi putere juridică.**

- Prin Promisiunea Bilaterală de vânzare cumpărare încheiată **între soți XXX, în calitate de vânzător, și XX, în calitate de cumpărător – s-a promis vanzarea ap.X din imobilul care urma să se construiască -autentificat sub nr.XX din data de XX de XX.**

- Invederăm că soții XX si-au exercitat dreptul de proprietate asupra imobilului în curs de construire ca adevărați proprietari de drept, prin **încheierea unei promisiuni bilaterale de vânzare autentificată la notar (pentru ap.X),** fără să aibă în vedere că anterior datei de XX a încheiat o promisiune de vânzare cu XX, **promisiune care nu a fost autentificată la notar.**

- Persoana fizică XX a devenit proprietarul terenului arabil înscris în cartea funciară nr.XX la data de XX.

- În baza Contractul de vânzare autentificat sub nr.XX, **odata cu transferul dreptului de proprietate asupra imobilului din cartea funciară nr.XX, s-a transmis și dreptul de a fi beneficiarul autorizație de construire nr.XX din data de XX septembrie XX eliberată de XX co-**

munei XX, jud. XX, toate drepturile și obligațiile derivate din autorizația de construire, împreună cu toate proiectele, planurile, avizele acordurile, care au fost întocmite pentru acest imobil pe numele vânzătorilor XX.

- Se reține că în urma transferului de proprietate a imobilului menționat mai sus, s-a transmis de către cei doi coproprietari soți XX către XX, în calitate de cumpărător, **și beneficiul autorizației de construire nr.XX/XX, fără a se face vreo mențiune în actul juridic cu privire la existența unei construcții edificate parțial s-au finalizată pe terenul cu nr. XX de carte funciară la data de XX**

- Se reține de că persoana fizică XX a dedus TVA în sumă de XX lei, aferentă unor operațiuni economice efectuate în perioada XX -XX, care nu se regăsesc la data întocmirii situațiilor de lucrări și a facturării de către furnizori, atât fizic cât și temporal pe un teren deținut în proprietate și executarea de lucrării în baza unei autorizații de construire emisă de organele competente ca fiind beneficiar direct, nefiind identificat nici un contract de vânzare sau promisiune bilaterală de vânzare autentificată la notar până la data de XX prin care persoana fizică XX să intre în proprietatea terenului intravilan.

- **Intentia de realizare a opratiunilor taxabile a fost, in perioada XX - XX, demonstrata, prin:**

1. Autorizația de construire nr.XX/XX,
2. Promisiunea Bilaterală de vânzare cumpărare încheiată între soții XX și XX, în calitate de vânzători, și XX, în calitate de cumpărător, **de sotii XX și XX.**

- Așa cum s-a arătat, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justiție, există situații în care se acorda drept de deducere a TVA societăților pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile, chiar dacă ulterior acestea nu vor fi utilizate în cadrul activității taxabile, dar **numai în cazul în care se dovedește intenția persoanei la momentul achiziției de a utiliza bunurile/serviciile în folosul activității taxabile ulterioare** și, din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorându-se unor **circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, în speță, **la momentul angajării costurilor** efectuate în legătură cu edificarea proiectului imobiliar al cărui beneficiar erau soți Tiprigan, terenul pe care a fost dezvoltată investiția imobiliară pentru perioada XX - XX, **se afla în proprietatea soților XX, persoane care in perioada respectiva si-au demonstrat si intentia de a construi (contrar celor sustinute de petent ca el avea aceasta intentie).**

Prin urmare, referitor la **susținerile contribuabilului privind Contractul de vânzare-cumpărare încheiat la data de XX** între soții XXi, în

calitate de vânzători, și XX, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind imobilul înscris în cartea funciară nr.XX, XX, în prezența a doi martori, **invederăm că acesta nu a fost încheiat la notar, iar în condițiile în care proprietarii initiali (soții XX) si-au demonstrat intenția de a vinde apartamentul cu nr. 5 (printr-un act încheiat la notar), sunt vădit pro-causa.**

Având în vedere că petentul nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge **ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de XX lei.**

III.2. Referitor la TVA colectată în sumă de XX lei

Cauza supusa solutionarii este dacă D.G.R.F.P. XX prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile, în condițiile în care persoana fizică nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, persoana fizică XX a livrat către persoane fizice nouă apartamente edificate în localitatea XX str. XXi, nr.XX, jud. XX.

În urma verificării înscrisurilor emise de birouri notariale, s-a constatat transferurile de proprietate care au fost autentificate a șase contractelor de cumpărare și trei contracte de donație. Pentru cele șase (6) apartamente livrate prin contracte de cumpărare, a fost aplicată cota de 5%, conform prevederilor articolul 291 alin. (3) litera c) pct. 3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Contribuabilul a justificat prin declarații date în fața notarilor publici a persoanelor beneficiare conform legii de aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, s-a constatat că livrările de locuințe efectuate se încadrează în aplicarea cotei reduse de 5%, din cadrul politicii sociale. În ceea ce privește contractele de donație, livrările au fost efectuate către persoane fizice în număr de trei apartamente (construcții noi), s-a constatat că persoana fizică Crișan Florin - Ionică a omis să colecteze TVA aferentă acestor livrări de bunuri în valoare totală de XX lei - s-a stabilit

suplimentar TVA colectată în sumă de XX lei, aferentă unei baze impozabilă XX lei.

Cu privire la TVA de XX lei (XX lei – XX lei), petentul nu a prezentat niciun motiv de fapt și de drept.

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

“Art. 269 (1)Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

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

„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”,

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

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

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în ceea ce privește livrarea a trei imobile, transferul de proprietate realizându-se prin donație, persoana fizică nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația cu privire la omisiunea de a colecta TVA, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, **motivele de fapt și de drept** constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

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

„Art. 276 (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.”

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

„Art. 249 Sarcina probei:

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

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

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

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

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

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. XX/ XX pronunțată de Înalta Curte de Casatie și Justiție, potrivit căroră: „În ceea ce privește soluția de respingere a contestației,... este de observat faptul că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.280 alin.(1) din Codul de procedură fiscală...”

Organul de soluționare a contestației reține că prin contestația formulată, persoana fizică nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația pentru acest capăt de cerere, nu a prezentat argumente punctuale care să contrazică constatările organelor fiscale și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că petentul nu aduce argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea și întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea

titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația pentru **TVA în sumă de XX lei**.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică XX împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr.XX din XX, emisă de A.J.F.P. XX, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru **TVA în sumă de XX lei**.

2) Respingerea nemotivată a contestației formulate de persoana fizică XX împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. XX din XX, emisă de A.J.F.P. XX, Activitatea de Inspecție Fiscală, privind **pentru TVA în sumă de XX lei**.

- prezenta decizie se comunică :
 - D-lui XX;
 - AJFP XX.

Prezenta decizie poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul XX în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL