

DECIZIA nr 992/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **X**, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AS4FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de domnul **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AS4FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, comunicata in data de **11.06.2014**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x.

Contribuabila contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **x lei** si accesorii aferente TVA in suma de **x**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Autoritatile fiscale trebuiau sa mentina cota redusa de TVA de 5% pentru toate actele de instrainare incheiate de catre contribuabil in perioada supusa controlului, iar baza de impozitare nu trebuia majorata.

Contestatarul a instrainat mai multe apartamente din imobilele situate in x.

1. Referitor la cota de impozitare aplicabila in cazul contractelor de vanzare-cumparare incheiate cu familia x:

- organele de inspectie fiscala au considerat ca nu sunt bune declaratiile date doar de unul dintre sotii, in conditiile in care cu ocazia desfasurarii inspectiilor anterioare, declaratii intocmite in acelasi mod au fost considerate bune;

- declaratiile notariale si rectificările lor sunt inscrieri ale tertilor, acestia putand corecta sau face precizari cu privire la cele declarate initial; rectificarea se refera la o situatie din trecut, indiferent de data la care aceasta a fost facuta, fara a modifica cu nimic situatia initiala, respectand prevederile art. 88 din Legea nr. 36/1995 si rectificarea produce efecte juridice de la redactarea primei versiuni;

- legea nu aduce precizari suplimentare pentru fiecare situatie in parte (necasatorit, casatorit inainte sau dupa aparitia ordonantei de reglementare a cotei reduse de TVA, casatorit sub regimul separatiei bunurilor);

- nici Codul fiscal, nici Codul de procedura fiscala nu au pus la dispozitia notarilor publici un model tip de declaratie in conformitate cu prevederile art. 140 din Codul fiscal;

- pentru fiecare contract in parte exista o declaratie notariala pe propria raspundere data de cumparator prin care confirma ca nu a mai achizitionat o alta locuinta cu TVA 5%;

- consecintele juridice ale separatiei bunurilor sunt identice cu cele incidente in cazul persoanelor necasatorite;

- organele de inspectie fiscala nu au facut dovada faptului ca declaratia vreunuia dintre cumparatori nu ar fi conforma cu realitatea.

Organele de control nu au respectat jurisprudenta CEJ, respectiv principiul proportionalitatii, al certitudinii impunerii si al prevalentei substantei asupra formei.

2. Referitor la baza de impozitare:

Organele de inspectie fiscala au calculat eronat diferenta de TVA dintre cota de 5% si 24% prin suplimentarea bazei de impozitare, intrucat cota de TVA este inclusa in pretul contractului si nu se adauga la pretul contractului.

In acest sens este si cauza C-249/12, potrivit careia pretul convenit trebuie considerat, in cazul in care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor taxa pe valoarea adaugata solicitata de administratia fiscala, ca incluzand deja taxa pe valoarea adaugata.

In concluzie, contribuabilul solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS4FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x.

Contribuabilul contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **x lei** si accesorii aferente TVA in suma de **x**.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Organele de control din cadrul AS4FP au efectuat control la domnul **X**, pentru perioada 01.02.2013 – 30.09.2013, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x.

Din constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. x, rezulta ca TVA stabilita suplimentar in suma de x lei, provine din:

A. x lei – TVA colectata suplimentar, dupa cum urmeaza:

- x lei – TVA datorata la data avansurilor, provenita din neinregistrarea veniturilor obtinute sub forma de avans;

- **x** - TVA rezultata din neprezentarea declaratiei pe proprie raspundere a cumparatorului la data autentificarii :

- promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare nr. x;

- promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare nr. x sau a contractului de vanzare-cumparare nr. x (**x**);

- promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare nr. x sau a contractului de vanzare-cumparare nr. x (**x**);
- promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare nr. x sau a contractului de vanzare-cumparare nr. x (**x**);
- promisiunilor bilaterale de vanzare-cumparare nr. x si nr. x sau a contractelor de vanzare-cumparare nr. x si nr. x (**x**);
- x lei – TVA declarata in minus de contribuabil in luna septembrie 2013, provenita din stornarea eronata a sumei de x lei aferenta promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare nr. x – x;
- (-) x lei – TVA declarata in plus de contribuabil aferenta contractului de vanzare – cumparare autentificat sub nr. x in luna septembrie 2013;
- (-) x lei - TVA declarata in plus de contribuabil aferenta promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare autentificata sub nr. x provenita din neinregistrarea in contabilitate in perioada la care se refera;
- x lei – TVA declarata in minus de catre contribuabil aferenta promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare autentificata sub nr. x, provenita din neinregistrarea acesteia in contabilitate, in perioada la care se refera;
- x lei – TVA declarata in minus de contribuabil aferenta contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x.

B. Neacceptarea la deducere a TVA in suma de x lei aferenta inregistrarii eronate in contabilitate, respectiv a achizițiilor pentru care nu a facut dovada ca sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

De asemenea, prin decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au calculat si accesorii aferente TVA in suma de **x**.

Se retine ca domnul **X**, desi contesta TVA colectata suplimentar in suma de **x lei** si accesorii aferente TVA in suma de **x**, isi motiveaza contestatia numai in ceea ce priveste TVA colectata suplimentar in suma de **x**.

3.1 Referitor la TVA in suma de x:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de x, in conditiile in care la data transferului dreptului de proprietate nu erau indeplinite toate conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, in vederea justificarii aplicarii cotei reduse de TVA de 5%.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, in baza caruia AS4FP a emis Decizia de impunere nr. x, contribuabilul a aplicat cota redusa de TVA de 5% pentru livrarea unor locuinte, in conditiile in care nu erau indeplinite toate conditiile stabilite la art. 140 alin (2¹) lit c) pct 2 din Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA.

In drept, conform dispozitiilor art. 140 alin. (2¹) lit c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 23 alin. 7 - 10 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

Codul fiscal:

“Art. 140 - (2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

(...) **c)** livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau **familie** poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

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

Norme metodologice

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 24 x 100/124 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 sau 5 x 100/105 în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

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

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

(9) În sensul art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută

la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, **înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere**, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că **la momentul livrării** vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, **la livrarea bunului imobil** se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

(12) Pentru clădirile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, **cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.**

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta ca TVA în cota redusă de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu condiția ca **înainte sau în momentul livrării bunului imobil**, cumpărătorul (în cazul familiilor, **ambii soți**) să pună la dispoziția vânzătorului, o (cate o) declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv din care să rezulte că sotul sau soția nu a detinut și nici nu detine, fiecare sau împreună, nicio altă locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, în baza căruia AS4FP a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x contribuabilul avea obligația de a colecta TVA în suma de x, întrucât nu a fost prezentată declarația pe proprie răspundere a cumpărătorului la data autentificării :

- promisiunii bilaterale de vânzare-cumpărare nr. x;
- promisiunii bilaterale de vânzare-cumpărare nr. x sau a contractului de vânzare-cumpărare nr. x (x);
- promisiunii bilaterale de vânzare-cumpărare nr. x sau a contractului de vânzare-cumpărare nr. x (x);

- promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare nr. x sau a contractului de vanzare-cumparare nr. x (**x**);
- promisiunilor bilaterale de vanzare-cumparare nr. x si nr. x sau a contractelor de vanzare-cumparare nr. x si nr. x (**x**);

In ceea ce priveste momentul prezentarii de catre cumparator a declaratiei pe propria raspundere autentificata, se retin urmatoarele:

- cota de TVA aplicabila unei livrari de bunuri sau prestari de servicii este cea in vigoare la data la care intervine faptul generator, cu exceptia cazurilor prevazute la art. 134² alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru care se aplica cota in vigoare la data exigibilitatii taxei, conform alin (3) al art. 140 din Codul fiscal;
- faptul generator in cazul livrarii de bunuri imobile intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator.
- declaratia pe propria raspundere autentificata la notar trebuie prezentata inainte sau in momentul livrarii locuintei.

In speta, faptul generator a intervenit la data autentificarii contractelor de vanzare-cumparare, motiv pentru care la data transferului dreptului de proprietate **nu erau indeplinite toate conditiile** stabilite la art. 140 alin (2¹) lit c) pct 2 din Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%; se retine ca prevederile pct. 23 (10) din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 **stipuleaza expres** pe de-o parte, ca **ambii soti, in calitate de cumparatori**, au obligatia de a pune la dispozitia vanzatorului declaratiile pe proprie raspundere, autentificate de un notar, iar, pe de alta parte, aceste doua declaratii trebuie puse la dispozitia vanzatorului, **inainte sau in momentul livrarii bunului imobil.**

Or, astfel cum insusi contribuabilul recunoaste, declaratiile pe propria raspundere ale cumparatorilor **au fost rectificate**, in sensul adaugarii mentiunii „atat eu cat si sotul/sotia meu/mea nu am detinut si nu detinem nicio locuinta in exclusivitate sau in coproprietate, pe care sa o fi achizitionat cu cota de 5% TVA”, **ulterior autentificarii contractelor de vanzare-cumparare** care fac obiectul cauzei supusa solutionarii.

Nu poate fi retinuta in sustinerea contestatiei niciuna dintre motivatile contribuabilului, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Aplicarea cotei redusa de TVA de 5% este o facilitate fiscala ce se aplica in situatia in care „cumparatorul va pune la dispozitia vanzatorului, inainte sau in momentul livrarii bunului imobil”, **o declaratie pe propria raspundere** privind indeplinirea conditiei prevazute la art. 140 alin (2¹) lit c) pct 2 din Codul fiscal, dispozitie legala care stipuleaza **un termen bine definit in ceea ce priveste indeplinirea conditiei** .

2. Cadrul legal privind taxa pe valoarea adaugata este cel stipulat prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art. 1 alin. (3) precizeaza ca: “În materie fiscală, **dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal**”; prin urmare, invocarea dispozitiilor Codului civil, referitoare la obligatiile sotilor in cazul actelor de dobandire a bunurilor comune si la regimul separatiei bunurilor si a dispozitiilor Legii nr. 36/1995 privind rectificarea actelor notariale nu prezinta relevanta, cata vreme prevederile art. 140 alin (2¹) lit c) pct

2 din Codul fiscal stipuleaza expres ca „**în cazul familiilor**, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina, **fiecare sau împreuna**, nicio locuinta în proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%”; se retine ca, independent de calificarea tranzactiilor potrivit Codului Civil, in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu zis al acestora, potrivit art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3. În cazul familiilor, declaratiile ambilor soti trebuie sa existe la momentul transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, adica la momentul realizarii acordului de vointa privind transferul dreptului de proprietate; or, la momentul livrării nu exista decat declaratia unuia dintre soti, asa cum reiese evident din probele administrate, rectificarea declaratiilor analizate fiind autentificata mult mai tarziu, astfel ca nu isi poate produce efectul atragerii beneficiului cotei reduse de TVA de 5%, prevederile legale solicitand ca pentru acest beneficiu, declaratiile ambilor soti sa fie date la momentul livrării, care poate fi, in lipsa unei stipulatii contrare in contract, cel mai tarziu la momentul autentificării contractului de vanzare-cumparare.

4. Referitor la modul de calcul al bazei de impozitare, asa cum reiese din anexele raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au aplicat procedeul sutei marite conform dispozitiilor pct. 23 (2) din HG nr. 44/2004, tinand cont de faptul ca prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adaugata; spre exemplificare, vom prezenta modul de calcul al diferentei de TVA stabilita suplimentar de plata (x lei) in cazul promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare nr. x si a contractului de vanzare-cumparare nr. x, incheiat cu x:

$$\begin{aligned}x \text{ (suma incasata)} \times 50\% \text{ (cota parte aferenta sotului)} &= x \\24/124 &= x \\x \times 19,35\% &= x \text{ (TVA 24\%)} \\x \text{ (suma incasata)} \times 50\% \text{ (cota parte aferenta sotului)} &= x \\x \times 19,35\% &= x \text{ (TVA 24\%)} \\TVA 24\% (x + x) - TVA 5\% (x) &= x \text{ lei.}\end{aligned}$$

Se retine ca in acelasi mod sunt stabilite toate diferente de TVA care fac obiectul acestui capat de cerere.

5. Invocarea nerespectării jurisprudenței comunitare este neintemeiată, avand in vedere ca **TVA in cota redusa de 5%** pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale **este reglementata de dispozitiile art. 140 alin. (2¹) lit c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, care constituie cadrul legal pentru aplicarea cotei respective si care reprezinta optiunea legiuitorului național.

Prin urmare, cata vreme legislatia fiscala prevede in mod expres ca înainte sau în momentul livrării bunului imobil, cumparatorul (in cazul familiilor, ambii soti) sa puna la dispozitia vânzătorului, o (cate o) declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sotul sau sotia nu a detinut si nici nu detine, fiecare sau împreuna, nicio alta locuinta în proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%, rezulta ca aceasta trebuie respectata. In acest sens, atat contribuabilul, cat si organele de inspectie fiscala au obligatia de a aplica intocmai prevederile legale, respectiv Codului fiscal.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, cu privire la acest capat de cerere, contestatia formulata de domnul X, urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei (x lei - x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contribuabilul nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AS4FP a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei, care se compune din:

- x lei – TVA datorata la data avansurilor, provenita din neinregistrarea veniturilor obtinute sub forma de avans;

- x lei – TVA declarata in minus de contribuabil in luna septembrie 2013, provenita din stornarea eronata a sumei de x lei aferenta promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare nr. x – x;

- (-) x lei – TVA declarata in plus de contribuabil aferenta contractului de vanzare – cumparare autentificat sub nr. x in luna sepetembrie 2013;

- (-) xlei - TVA declarata in plus de contribuabil aferenta promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare autentificata sub nr. x provenita din neinregistrarea in contabilitate in perioada la care se refera;

- x lei – TVA declarata in minus de catre contribuabil aferenta promisiunii bilaterale de vanzare-cumparare autentificata sub nr. x, provenita din neinregistrarea acesteia in contabilitate, in perioada la care se refera;

- x lei – TVA declarata in minus de contribuabil aferenta contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x.

Prin contestatia formulata, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) **motivele de fapt si de drept**;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

« **Art. 213 (5)** Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** »

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobată prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

« **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. »

Se reține că prin contestația formulată, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; în ceea ce privește TVA în suma de x lei (x lei - x lei), contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, 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*”.

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

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

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contribuabilului cu privire la motivele de fapt și de drept, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 206 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscală, republicat, drept pentru care, urmează a se respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de domnul X pentru suma de x lei reprezentând TVA individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. x emisă de AS4FP.

3.3 Referitor la accesoriile în suma de x aferente TVA:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspectie fiscală au stabilit corect ca contribuabilul datorează accesoriile în suma de x, în condițiile în

care la pct. 3.1 si 3.2 ale prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitul contestat in suma de x lei reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x au calculat, pentru perioada 26.06.2013 – 25.04.2014, accesorii in suma de x.

In drept, conform dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare incepand cu data de 01.07.2011, dispozitiile legale de mai sus au fost modificate dupa cum urmeaza :

« Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« Art. 120 (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« Art. 120¹ (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.»

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile contestate in suma de x individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina contribuabilului reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.1 si 3.2 ale prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitul contestat in suma de x lei reprezentand TVA, rezulta ca in temeiul principiului de drept "accesorium sequitur principale", urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia formulata de contribuabil cu privire la accesoriile in suma de x.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 140 alin. (2¹) lit c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 23 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 2.5 din Instructiunile pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (5) si art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE

Respinge contestatia formulata de domnul **X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AS4FP, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **x lei** si accesorii aferente TVA in suma de **x**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.