

DECIZIA nr. 55/2017
privind soluționarea contestației formulate de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice-Inspectie fiscala persoane fizice, cu adresa nr. X/2016, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016, cu privire la contestația formulata de .X., **CNP x**, cu domiciliul in x si cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură în x la .Y.

Obiectul contestației transmisă prin posta la data de x/2016 și înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. x/2016, îl constituie:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 comunicate prin remitere sub semnătură la data de x/2016, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina contribuabilului TVA stabilita suplimentar în sumă de **x/2016**;

- Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr. x/2016.

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 **.X.**

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată, .X. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016, precum si a actelor subsecvente deciziei de impunere, inclusiv a deciziei de instituire a masurilor asiguratorii.

In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Tratamentul contribuabilului cu privire la deductibilitate este in sensul ca deductibilitatea trebuie data contribuabilului imediat. Contribuabilul consideră că trei

autorități: DITL, ISC și Instituția Notarului public folosesc valori autorizate a lucrărilor de construire, calculate de experți conform legii.

Contestatarul solicita sa se ia in considerare existenta costului constructiei, care are TVA deductibila ce nu este estimata sau calculata in control conform procedurilor legale conform art. 67 Cod de procedura fiscala.

Daca Statul roman prezuma ca valoarea minima a costurilor dobandirii unei proprietati imobiliare ar fi la un anumit nivel, atunci acasta valoare trebuie avuta in vedere si in ceea ce priveste determinarea valorii TVA deductibila ca si componenta a acestui cost minim de intrare in patrimoniul subiectului fiscal.

In acest sens, .X. invoca jurisprudenta CJUE in cauza C-90/02 Bockemuhl conform careia autoritatea fiscala nu poate impune contribuabilului sa fie in posesia unei facturi, pentru a i se recunoaste dreptul de deducere.

Contribuabilul considera ca este indreptatit la deducerea TVA platita in amonte, in legatura cu intrarea in patrimoniul sau a bunurilor ce au facut obiectul livrarilor, ulterior retinute in baza de impunere, desi, in viziunea organelor de inspectie fiscala, acest drept se limiteaza la data si sub conditia inregistrarii unui decont de TVA.

In opinia contestatarului, organul fiscal nu a facut o corecta aplicare a Codului de procedura fiscala, in sensul art. 94, acesta stabilind numai TVA de plata, nu si TVA deductibila, pentru care .X. a prezentat documente justificative.

Contribuabilul invoca practica constanta a CJUE cu privire la mecanismul TVA in care consumatorul final suporta taxa pe valoarea adaugata, iar furnizorul poate sa-si deduca TVA aferenta tranzactiilor (Cauza C 132/06 Comisia Comunitatii Europene impotriva Republicii Italiene, Hotararea din 1 martie 2012 Polski Trawertyn 280/10).

Astfel, exercitarea dreptului de deducere a TVA este un drept garantat prin sistemul comun de TVA asigurat atat prin Directiva TVA si legislatia nationala cat si prin considerariile CJUE (decizia data in cauza 438/2009 Dankowski vs. Fiscul polonez, cauzele conexe Mahageben C-80/11, David C-142/11, etc)

Contestatarul solicita corectarea TVA cu valoarea totala la care trebuie ajustata TVA deductibila conform grilei notarilor publici.

Totodata, considera ca organele de inspectie fiscala au determinat gresit data la care ar fi fost obligat sa se inregistreze in scop de TVA. Inregistrarea in scop de TVA era obligatorie de la data depasirii valorii prag pentru intreprinderi mici. In deplin dezacord cu cele retinute in RIF, nu se poate presupune ca la data cumpararii terenului contribuabilul a inceput sa angajeze cheltuieli in sfera TVA.

.X. sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit gresit cuantumul creantei fiscale datorate in final intrucat rationamentul acestora este eronat, constituit pe teza in sensul de a nu se lua in considerare TVA deductibila.

Contribuabilul invoca existența unei erori în stabilirea bazei de impunere, prin reținerea TVA inclusa în prețul contractual, ANAF modificând actul notarial ceea ce ar presupune depunerea unei declarații rectificative de către notari și, implicit, ANAF fiind obligată la restituirea diferenței în plus de impozit pe venit rezultată din calcularea TVA prin procedeul sutei mărite.

.X. apreciaza ca accesoriile "in cuantum de ... lei" calculate sunt determinate in mod eronat si nelegal.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat o inspectie fiscala partiala la .X., CNP x, obiectul controlului fiind TVA aferenta perioadei 01.01.20011-31.12.2012.

Urmare constătarilor din Raportul de inspectie fiscală nr. x/2016 organul fiscal a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016 prin care s-au stabilit **obligatii suplimentare de plată în sumă de x/2016, reprezentând TVA.**

Organele de inspectie fiscală au constatat că, în luna octombrie 2011, persoana fizică .X. în urma tranzacțiilor imobiliare desfășurate, a depășit plafonul de scutire de TVA. Drept urmare, acesta nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și avea obligația conform art. 153 alin. (1), lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii octombrie 2011 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2011.

Deoarece .X. nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.12.2011-31.12.2012, organele de inspectie fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA în sumă de **x/2016**, astfel:

- în perioada 01.12.2011-31.12.2012 contribuabilul a realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv livrări de construcții noi (apartamente) în valoare totală de x lei pentru care s-a stabilit TVA colectată în sumă de x/2016 prin pocedeul sutei mărite aplicând cota de 24%, baza impozabilă fiind de x lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspectie fiscală, se reține:

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x/2016

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada 2011-2012, constând în vânzari de constructii, persoana fizica .X. avea obligatia de a se înregistra ca platitor de TVA si de a colecta taxa pe valoarea adaugata in suma de x/2016, în conditiile în care a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugata, fără a colecta, a evidenția și a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugata.

În fapt, în urma inspectiei fiscale partiale efectuată și consemnată în RIF nr. x/2016, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a desfășurat activități economice în mod independent și că, în luna octombrie 2011, a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de x lei, depășind plafonul de TVA de x lei, echivalentul a 35.000 euro și nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii octombrie 2011 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2011 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Începând cu data de 01.12.2011 contribuabilul avea obligația depunerii deconturilor de TVA, obligație neîndeplinită de acesta.

Deoarece tranzactiile au fost efectuate direct catre persoane fizice, in contractele de vanzare-cumparare nu se fac mentiuni cu privire la TVA, rezulta, deci, ca pretul de vanzare include si taxa, iar pentru calculul TVA se va aplica procedeul sutei marite.

Drept urmare, organele de control au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA. Astfel, a rezultat o **taxă colectată în sumă totală de x/2016**, corespunzătoare unei baze impozabile de x lei, provenită din:

- operațiuni taxabile realizate în perioada 01.12.2011-31.12.2012 în valoare totală de x lei (vânzare apartamente situate în imobilul din Str. x) pentru care s-a colectat TVA in suma de x/2016, prin procedeul sutei mărite aplicand cota de 24%.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

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

Norme metodologice:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

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

“Art. 146 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. 155**,

[...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

Norme metodologice:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Prin urmare, legislația internă are precizări exprese cu privire la acordarea deductibilității TVA, persoanele impozabile având dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite cumulativ atât condiția de fond cât și condiția de formă, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Mai mult, potrivit prevederilor legale, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, chiar dacă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, cu condiția ca bunurile respective să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabilului, având în vedere următoarele considerente:

A. Referitor la faptul că organele de control nu au ținut cont de valoarea autorizată a lucrărilor de construcții așa cum este prezentată în expertizele tehnice ale Camerei Notarilor Publici și la solicitarea expresă a dreptului de deducere a TVA pe baza valorii stabilite în grila CNP

Invocarea contribuabilului cu privire la faptul că trei autorități, DITL, ISC și Instituția Notarului Public folosesc valori autorizate a lucrărilor de construire calculate de experți conform legii nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât atât Autorizația de construcție, Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor cât și Decizia de impunere pentru calculul impozitului pe clădiri emisă de DITL se bazează pe valori ale construcțiilor declarate de contribuabil, estimative, orientative, și nu pe valori stabilite pe bază de documente justificative, așa cum rezultă și din prevederile art. 77¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 77¹ Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

[...]

(4) Impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se calculează la valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele sale. În cazul în care valoarea declarată este inferioară valorii orientative stabilite prin expertiza întocmită de camera notarilor publici, impozitul se va calcula la nivelul valorii stabilite prin expertiză, cu excepția tranzacțiilor încheiate între rude ori afini până la gradul al II-lea inclusiv, precum și între soți, caz în care impozitul se calculează la valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate.“

Mai mult, nu poate fi reținut în susținerea contestației argumentul contestatarului cu privire la faptul că este inacceptabil ca un contribuabil să nu poată folosi expertiza tehnică folosită de Camera Notarilor Publici pentru a se determina un cost minim și TVA deductibilă aferentă, în condițiile în care grila notarială este în fapt un raport de evaluare comandat anual de Camera Notarilor Publici, în care sunt precizate valorile de circulație pentru toate categoriile de imobile pentru fiecare localitate dintr-un județ.

B. Referitor la neconsiderarea TVA deductibilă aferentă costului construcției, care nu a fost estimată sau calculată în cadrul inspecției fiscale

Având în vedere că .X., conform constatarilor organelor de inspecție fiscală, nu s-a înregistrat ca platitor de TVA și nu a prezentat documente justificative pentru achizițiile de bunuri și servicii, nu s-a putut determina valoarea TVA cu drept de deducere.

TVA colectată în suma de x/2016, reprezintă în fapt taxa calculată prin metoda sutei marite asupra valorii tranzacțiilor efectuate de contestatar prin vânzarea apartamentelor construite în acest scop, după ce a depășit plafonul special de scutire, respectiv TVA de plată datorată de contribuabil.

Pentru clarificarea aspectelor constatate, organele de inspecție fiscală au cerut contribuabilului, prin Nota explicativă nr. x/2016, să precizeze dacă deține documente

de achiziție de materiale și servicii în vederea edificării construcției ce a făcut obiectul activității de tranzacții imobiliare.

Contestatarul a răspuns astfel:

“Nu au fost păstrate facturile de construire, dar în baza Expertizei CNP se poate determina valoarea construcției din Str. x, conform datelor pentru Zona 22 B3.”

Pe cale de consecință, nu au putut fi aplicate prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din data de 09.09.2015, formulată în cauza Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj, în temeiul art. 167-168 și art. 179 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului European din data de 28.10.2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

C. Referitor la aplicarea jurisprudenței CJUE

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației cazurile invocate de contestatar atâta timp cât spețele dezbătute de acestea sunt complet diferite de speța în cauză, astfel:

- în cauza **90/02 Bockemühl** întrebarea care a fost supusă CJUE a fost: dacă dreptul de deducere a TVA, în situația în care se aplică mecanismul taxării inverse, al unei persoane impozabile care este răspunzătoare în calitate de destinatar al serviciilor pentru TVA aferentă, poate fi exercitat doar dacă persoana impozabilă se află în posesia unei facturi conform art. 22, alin. 3 din a Șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată, ori, în cazul în speță, nu avem de a face cu o operațiune supusă taxării inverse; Cauzele conexe **C95/07 și C96/07 Ecotrade** pun în dezbateră problematica deductibilității taxei în cazul operațiunilor de taxare inversă, operațiuni care nu fac obiectul speței în cauză;

- în cauza **280/10 Polski Trawertyn** s-a pus problema exercitării dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în condițiile în care, la data emiterii facturii referitoare la respectiva achiziție, societatea nu era încă înregistrată, nici identificată în scopuri de TVA iar factura a fost emisă în numele asociaților. Așadar, în acest caz a existat o factura emisă în numele asociaților și achitată de aceștia, fiind pusă în discuție deductibilitatea TVA-ului acestei facturi emisă înainte de înregistrarea societății în scopuri de TVA;

- în cauza **385/2009 Nidera Handelscompagnie**, cu referire la punctul 42 invocat de contribuabil, Curtea s-a pronunțat în contextul sistemului de taxare inversă, context ce nu este aplicabil cauzei în speță. Mai mult, interpretarea contestatarului cu privire la punctul 48 “*Desigur, persoanele impozabile au de asemenea obligația de a declara când încep, când își modifică sau când încetează activitățile, conform măsurilor adoptate în acest scop de statele membre, și aceasta în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că o asemenea dispoziție nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul neaprezentării unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la*

începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept” este eronată, în sensul că ea face referire la lipsa declarației de înregistrare în scopuri de TVA și nu la lipsa facturii. În plus, în cazul Nidera Handelscompagnie suma TVA facturată de furnizori și achitată acestora este cunoscută, nepunându-se problema estimării acesteia în condițiile în care nu există documente justificative;

Și principiul **prevalenței substanței asupra formei** constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care: principiul *luptei împotriva fraudei*, a evaziunii fiscale și a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

D. Referitor la faptul ca actele administrativ fiscale sunt nule intrucat incalca dispozitiile procedurale cu privire la raspunderea individuala, cu conditia nerespectarii pragului prevazut de art. 152 Cod fiscal

Contestatarul sustine ca organele de inspectie fiscala au determinat gresit data de la care a fost obligat sa se inregistreze in scop de TVA, respectiv data de la care acesta a achizitionat terenul pe care a edificat constructia.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit momentul depasirii plafonului de scutire a TVA in urma analizarii tranzactiilor efectuate si au constatat ca in luna octombrie 2011, .X. a realizat o cifra de afaceri in suma totala de x lei, depasind plafonul de x lei, echivalentul a 35.000 euro si nu mai putea beneficia de scutirea de TVA prevazuta la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In speta, aplicabile sunt prevederile art. 152 alin. (6) si art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 62 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“Art. 152-(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1), ori, după caz, la alin. (5), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să

stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.”

Norme metodologice:

“**62. (1)** Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;”

“**Art. 153-(1)** Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

(...)

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro (x lei), regimul de scutire de taxa pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor

de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligatia să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

Pentru considerentele expuse anterior, se reține că motivele invocate de contestatar sunt nefondate.

E. Referitor la existența unei erori în stabilirea bazei de impunere, prin reținerea TVA-ului inclus în prețul contractual, ANAF modificând astfel actul notarial și fiind obligată la restituirea diferenței în plus de impozit pe venit rezultată din calcularea TVA prin procedeul sutei mărite

Conform prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor **art. 137** alin.(1) lit.a) Comisia fiscală centrală a adoptat Decizia nr. 6/2014 care prevede că:

“Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

[...]

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;”

Având în vedere prevederile legale de mai sus și plecând de la faptul că vânzarea imobilelor s-a făcut către persoane fizice, iar contractele de vânzare cumpărare nu au prevederi legate de TVA, rezultă că prețul vânzării include și TVA, iar pentru determinarea valorii acesteia se aplică procedeul sutei mărite, organele fiscale procedând în mod corect la stabilirea TVA colectată.

Stabilirea bazei de impozitare din punct de vedere al TVA este diferită și independentă de stabilirea bazei de impozitare în cazul transferului proprietăților imobiliare, prețului vânzării din contractele încheiate de notari prin care se transferă dreptul de proprietate este o valoare declarată de părți sau valoarea orientativă stabilită prin expertiza întocmită de camera notarilor publici în cazul în care valoarea declarată este inferioară acesteia. Faptul că există baze de impozitare diferite pentru obligații fiscale diferite, ambele stabilite conform prevederilor legale, duce la concluzia că stabilirea uneia nu atrage și modificarea celeilalte, ele funcționând în mod independent una de alta.

Astfel, ținând cont de prevederile legale invocate, de poziția organului de inspectie fiscală și de faptul că .X. nu a prezentat facturi de achiziții efectuate în scopul realizării obiectivelor care au făcut obiectul impunerii, în mod corect organul fiscal a stabilit în sarcina contestatorului **TVA de plată în sumă de x/2016.**

În subsidiar, se retine ca, desi contribuabilul contesta accesorii "in quantum de ... lei", deci fara a mentiona suma accesoriiilor stabilite, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016 nu au fost stabilite accesorii in sarcina domnului .X..

În consecința, contestația domnului .X. se va respinge ca neintemeiată pentru capatul de cerere privind TVA în suma de x/2016.

3.2 Referitor la solicitarea privind ridicarea măsurilor asigurătorii din decizia nr. x/2016:

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul solutionare contestatii 1 din cadrul D.G.R.F.P.B, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de revocare a deciziei privind măsurile asigurătorii nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată, .X. solicită și anularea Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. x/2016 emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice.

În drept, prevederile referitoare la calea de atac împotriva actelor prin care se dispun măsurile asigurătorii sunt stipulate la art. 213 alin. (13) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora:

“Art.213-(13) Împotriva deciziei prin care se dispune instituirea măsurilor asigurătorii, prevăzute la alin. (4), cel interesat poate face contestație la instanța de contencios administrativ competentă.”

În conformitate cu prevederile art. 260 alin. (1) și alin. (4) din același act normativ:

“Art. 260-(1) Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare silită, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.

(...)

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege citate se reține că solicitarea domnului .X. privind ridicarea măsurilor asigurătorii instituite potrivit Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. x/2016 emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, este de competența instanțelor judecătorești, motiv pentru care Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P.B. nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 77¹ alin. (4), art. 137 alin. (1), lit.a), art. 145 alin. (1), (2) lit a), alin. (4), art. 146 alin. (1), lit.a), alin. (2), art. 152 alin. (6) și art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin. (1), pct.46 alin. (1) și pct. 62 alin. (1) din Norma metodologică aprobată prin HG 44/2004 de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 213 alin. (13), și art. 260 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Decizia comisiei fiscale centrale nr. 6/2014.

DECIDE :

1. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016 emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice pentru obligații fiscale suplimentare de plată în **suma totală de x/2016**, reprezentând **TVA**;

2. Constata necompetența materială a Serviciului soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P.B. privind solicitarea domnului .X. referitoare la ridicarea măsurilor asigurătorii instituite potrivit Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr.

x/2016 emisă de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice, soluționarea acestui capăt de cerere intrând în competența instanțelor judecătorești.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.