



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice Caraș-Severin
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Valea Domanului II, nr.17
Localitatea Reșița
Județul Caraș-Severin
Tel : 0255/214197
Fax : 0255/220103

DECIZIA NR. 50

privind soluționarea contestației formulată de **dl. X**
înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.../02.12.2010 și
reînregistrată cu nr. .../06.07.2012

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin a fost sesizat prin adresa nr. .../06.07.2012 emisă de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr. .../06.07.2012, asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulată prin avocat de dl. X cu domiciliul în

Obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../29.10.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../29.10.2010, prin care s-a stabilit în sarcina dl. X suma totală de **x lei**, reprezentând:

- **x lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată;
- **x lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată stabilită de plată.

Prin Decizia nr.x/26.01.2011 privind soluționarea contestației formulată de dl. x emisă de D.G.F.P. Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații s-a dispus suspendarea soluționării contestației în temeiul art.214 alin.(1) lit. a) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, potrivit art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr.../06.07.2012 înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr. .../06.07.2012, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice solicită reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulată de dl. X, împotriva deciziei de impunere nr.../29.10.2010, având în vedere Ordonanța din ...emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul .. în dosarul nr.../P/2011, Rezoluția din .. emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul ... în dosarul nr.../2011, Minuta Sentinței Penale nr.... pronunțată de Tribunalul ... în dosarul nr.../2012, precum și cererea contestatorului înregistrată la

D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr. ../25.05.2012, documente anexate de organele de inspecție fiscală la adresa sus menționată.

Prin Ordonanța din ... pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul ... în dosarul nr.../P/2011 s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art.9 al.1 lit. a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale a dl. X

Prin Rezoluția din ..012 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul .. în dosarul nr.../2011 s-a dispus respingerea plângerii petentei D.G.F.P. Caraș-Severin împotriva Ordonanței din .. în dosar nr.../2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ...

Prin Minuta Sentinței Penale nr..pronunțată de Tribunalul .. în dosarul nr../2012 se respinge plângerea formulată de petenta D.G.F.P. Caraș-Severin împotriva Rezoluției din .. dispusă de Parchetul de pe lângă Tribunalul .. în dosarul nr.../2011, soluția pronunțată fiind definitivă.

Prin adresa nr.../23.05.2012 formulată de dl. X, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr../25.05.2012, transmisă de către organele de inspecție fiscală, se reține că prin aceasta dl. X comunică Decizia Civilă nr.../21.02.2012 în dosar nr.../2011, irevocabilă, pronunțată de Curtea de Apel .. aducând la cunoștință că prin această decizie se modifică Sentința Civilă nr. ... pronunțată de Tribunalul .. în sensul că se anulează Decizia nr...26.01.2011 emisă de D.G.F.P. Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații, situație față de care solicită a se dispune în consecință.

De asemenea, prin adresa ../21.05.2012 a Serviciului Juridic - D.G.F.P. Caraș-Severin, s-a comunicat că prin Decizia Civilă nr.../21.02.2012 în dosar nr.../2011, irevocabilă, pronunțată de Curtea de Apel ..., se admite recursul formulat de dl. X împotriva Sentinței Civile nr.../22.04.2011 pronunțată de Tribunalul Caraș-Severin în dosar nr.../115/2011, și se modifică sentința recurată în sensul că admite acțiunea reclamantului și anulează Decizia nr.../26.01.2011 a D.G.F.P. Caraș-Severin -Serviciul Soluționare Contestații.

Având în vedere cele mai sus arătate, se reține că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației formulată de dl. X, împotriva deciziei de impunere nr.../29.10.2010, a încetat definitiv și irevocabil.

Ca urmare, constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1. din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată prin avocat, de dl. X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../29.10.2010, emisă de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin.

I. Prin contestația formulată prin avocat, dl. X contestă, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../29.10.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../29.10.2010.

În susținerea cauzei, contestatorul aduce următoarele argumente:

Contestatorul arată că prin raportul de inspecție fiscală, s-a stabilit faptul că în urma efectuării unui număr de 6 tranzacții imobiliare cu locuințe proprietate personală, locuințe construite de el ca persoană fizică, din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, în speță,

fiind considerate incidente prevederile pct.66 alin.(2) din H.G nr.44/2004 date în aplicarea art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, contestatorul arată că organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică X prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada supusă controlului a avut calitatea de persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă, situație față de care, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute din tranzacțiile imobiliare cu caracter de continuitate pentru anul 2009 în sumă de x lei, rezutând o sumă de plată în cuantum de x lei, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, iar pentru anul 2010 o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei de impozitare în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare. De asemenea, au fost stabilite și obligații fiscale accesorii în sumă de x lei conform art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, calculate pentru perioada 25.04.2009 - 29.09.2009 prin aplicarea cotei de 0,1% până la data de 01.07.2010 și a cotei de 0,05 % de la data de 01.07.2010 - art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatorul arată că organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală și faptul că în data de 27.02.2009 a fost autentificat contractul de vânzare-cumpărare, dată la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată potrivit art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.134¹ alin.(3) din același act normativ.

Referitor la determinarea perioadei fiscale, contestatorul arată că organul de inspecție fiscală a avut în vedere prevederile art.156¹ alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în speță trimestrul I 2009.

Față de cele de mai sus, contestatorul susține că constatările organelor de inspecție fiscală sunt neîntemeiate și nefondate întrucât au la bază o aplicare greșită a legii privitoare la calitatea persoanei fizice X în sensul prevăzut de art.126 și art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatorul susține că din interpretarea juridică a prevederilor art.126 și art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se poate observa că legiutorul a făcut distincție clară între persoana juridică plătitoare de TVA și persoana fizică în speță contestatorul X, care nu este plătitoare de TVA, deoarece nu desfășoară activități economice de producție, comercializare sau prestări de servicii, astfel că, modul de calcul al organelor de inspecție fiscală este total neîntemeiat, având la bază o încadrare greșită a persoanei fizice controlate și a activității desfășurate de către aceasta.

Totodată, contestatorul susține că este o persoană fizică ce nu desfășoară o activitate legiferată în sensul nomenclatorului de meserii, adică nu se încadrează în sfera persoanelor fizice autorizate cu atât mai mult în sfera persoanelor juridice, situație față de care construcția unui imobil care a fost apartamentat și ulterior vândut nu reprezintă o activitate perpetuă și de continuitate care să se încadreze în dispozițiile enunțate mai sus și chiar dacă în urma încheierii contractelor de vânzare-cumpărare a încasat o sumă de bani, acest fapt, nu reprezintă desfășurarea unei activități continue întinsă de-a lungul unei perioade de timp.

Mai mult, contestatorul susține că, în urma încheierii contractelor și a obținerii sumelor de bani are calitatea de vânzător în cadrul acestor contracte și obținând prețul a

achitat conform dispozițiilor legale impozitul datorat, prin urmare, nu poate fi supus încă o dată impozitului datorat pe tranzacțiile efectuate și mai mult nu poate fi percepută taxa pe valoarea adăugată pentru sume încasate deoarece, nu a fost percepută taxa pe valoarea adăugată către cumpărător și nu a existat o vânzare - cumpărare anterioară. Astfel că, în lipsa aplicării taxei pe valoarea adăugată la prețul de vânzare de către vânzător și achitarea acestuia de către cumpărător nu se pot calcula obligații fiscale accesorii.

Contestatorul susține că, în cauza în speță se află în situația clară în care o persoană fizică ce nu se încadrează în dispozițiile legii privitoare la persoana fizică autorizată sau persoană juridică, este obligat să achite taxa pe valoarea adăugată precum și obligații fiscale accesorii acestei taxe, deși persoana fizică nu desfășoară o activitate prevăzută de dispozițiile art.126 și art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, activitate ce prevede obligativitatea aplicării taxei pe valoarea adăugată. Totodată, vânzarea s-a făcut în urma unei apartamentări a unui singur imobil, iar prețul menționat în contractele de vânzare-cumpărare nu este purtător de taxă pe valoarea adăugată, așa cum se poate observa din cuprinsul contractelor, iar în urma încasării prețului aferent vânzărilor efectuate persoana fizică a plătit impozitul aferent tranzacției, deci și-a îndeplinit obligația fiscală stabilită legal și care îi este aplicabilă.

În susținerea cauzei contestatorul anexează în copie următoarele documente:

- Raportul de inspecție fiscală nr.../29.10.2010;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../29.10.2010;
- Contractele de vânzare-cumpărare încheiate;
- Împuternicirea avocațială în original;

În concluzie, contestatorul solicită admiterea contestației și anularea actelor de control ca fiind netemeinice și nelegale.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../29.10.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../29.10.2010, organele de inspecție fiscală urmare a verificării efectuate care a vizat îndeplinirea obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2009-30.06.2010, au constatat următoarele:

Dl. X nu figurează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data începerii inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit aplicației "Decter imob", prin care sunt monitorizați dezvoltatorii imobiliari, listată la organul fiscal competent a rezultat că dl. X a efectuat un număr de 5 tranzacții imobiliare în anul 2009 în valoare totală de x lei și o tranzacție imobiliară în anul 2010 în valoare de x lei.

Din documentele puse la dispoziție de către dl X s-a constatat că în anul 2009, în baza contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub nr.../25.02.2009, ../25.02.2009, ../27.02.2009, ../31.12.2009, ../26.03.2009, ../27.04.2010, înscrise în C.F. ... nr. top ../1/2 de către Biroul Notarilor Publici – AR din ..., dl X vinde imobile (apartamente) către diferite persoane fizice situate administrativ în municipiul C, str... nr..., valoarea totală a tranzacțiilor efectuate în anul 2009 și 2010 este de X lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că cifra de afaceri realizată în cursul anului 2009 în sumă de X lei a depășit plafonul de scutire în sumă de X lei (x Euro x 3,9852 lei=x lei) în data de 27.02.2009.

Totodată, organele de inspecție fiscală arată că dl. X în anul 2010 a mai efectuat o tranzacție în sumă de x lei. Tranzacțiile au fost efectuate în euro, iar calculul s-a făcut în parte pentru fiecare tranzacție la cursul zilei comunicat de B.N.R. la data încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, avându-se în vedere prevederile pct.61 (1) din H.G. nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal date în aplicarea art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile desfășurate de dl.X îndeplinesc condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) și art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal date în aplicarea art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală arată că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau alte bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale, nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în această situație, aceasta dobândind calitatea de persoană impozabilă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală arată că în speță sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (aplicabile începând cu data de 01.01.2008).

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că dl.X realizând tranzacții imobiliare cu locuințe proprietate personală în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art.127 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înaintea începerii activității economice conform prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate la fel ca alte persoane impozabile, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la taxa pe valoarea adăugată, respectiv să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar avea și dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice. Datorită faptului că, dl.X nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, acesta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală consemnează că în speță sunt incidente și prevederile pct.66 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, date în aplicarea art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică dl.X prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada analizată a avut calitatea de persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate și avea ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile.

Astfel, având în vedere faptul că persoana fizică dl. X nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, nu a colectat și nu a plătit taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile desfășurate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor

obținute din tranzacțiile imobiliare cu caracter de continuitate desfășurate în anul 2009 în sumă totală de x lei, rezultând o sumă de plată în cuantum de x lei, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, iar pentru anul 2010 o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei de impozitare în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La diferența de taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei (x lei + x lei) stabilită de organele de inspecție fiscală, au fost calculate și obligații fiscale accesorii în sumă totală de x lei în conformitate cu art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stabilite pentru perioada 25.04.2009 - 29.09.2009, prin aplicarea cotei de 0,1% până la data de 01.07.2010 și a cotei de 0,05 % de la data de 01.07.2010 conform art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală menționează că în data de 27.02.2009 a fost autentificat contractul de vânzare-cumpărare, data la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată potrivit art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.134¹ alin.(3) din același act normativ, iar referitor la determinarea perioadei fiscale, precizează că s-au avut în vedere prevederile art.156¹ alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, în speță trimestrul I 2009.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată și suma de x lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată,

D.G.F.P Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada verificată constând în vânzarea de apartamente (construcții noi) dintr-un imobil nou construit, persoana fizică dl. X datorează taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente, în condițiile în care a intenționat să desfășoare astfel de operațiuni cu caracter de continuitate fără să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de realizarea operațiunilor.

În fapt, persoana fizică dl.X în perioada 01.01.2009 – 30.06.2010 a efectuat un număr de 6 tranzacții imobiliare în valoare totală de x lei din care: 5 tranzacții în anul 2009 în valoare totală de x lei și o tranzacție imobiliară în anul 2010 în valoare de x lei, constând în vânzarea de apartamente (construcții noi) aflate într-un imobil nou construit, fiind încheiate contracte de vânzare-cumpărare autentificate notarial cu terțe persoane fizice, respectiv contractele de vânzare - cumpărare nr.../25.02.2009,/25.02.2009,/27.02.2009,/31.12.2009,/26.03.2009,/27.04.2010, înscrise în C.F. ... nr. top ../1/2 de către Biroul Notarilor Publici – AR din C...

Organele de inspecție fiscală consemnează că dl. X, nu figurează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data începerii inspecției fiscale.

De asemenea, menționează că cifra de afaceri realizată în cursul anului calendaristic 2009 în sumă de x lei a depășit plafonul de scutire în sumă de x lei (x euro x 3,9852) la data de 27.02.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile imobiliare în valoare totală de x lei, îndeplinesc condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar contribuabilul este persoană impozabilă potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.3 alin.(1) din H.G.nr.44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, date în aplicarea art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în cauză organele de inspecție fiscală invocă prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (aplicabile începând cu data de 01.01.2008), iar potrivit acestor prevederi, operațiunile efectuate de persoana fizică dl. X nu sunt scutite de TVA.

Având în vedere că operațiunile realizate de persoana fizică dl. X au avut caracter economic și au fost realizate venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de apartamente noi), organele de inspecție fiscală au stabilit că acesta trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice conform prevederilor art.153 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, respectiv să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar avea și dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice. Întrucât, persoană fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală stabilesc că în cauză sunt incidente și prevederile pct.66 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, astfel că persoana fizică dl. X, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada verificată a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Prin urmare, persoana fizică avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile.

Astfel, cum este consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr.../29.10.2010, s-a procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute din tranzacțiile imobiliare cu caracter de continuitate desfășurate în anul 2009 în sumă totală de x lei, rezultând o sumă de plată în cuantum de x lei, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, iar pentru anul 2010 o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei de impozitare în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei (x lei + x lei) stabilită au fost calculate accesoriile aferente în sumă totală de x lei în conformitate cu art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stabilite pentru perioada 25.04.2009 - 29.09.2009, prin aplicarea cotei de 0,1% până la data de 01.07.2010 și a cotei de 0,05 % de la data de 01.07.2010 conform art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.134¹ alin.(3) din același act normativ, au avut în vedere faptul că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit în data de 27.02.2009, iar referitor la determinarea perioadei fiscale s-au avut în vedere prevederile art.156¹ alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, în speță trimestrul I 2009.

Se reține că, organele de inspecție fiscală, la determinarea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică dl. x, în perioada verificată, au avut în vedere și adresa nr.../31.03.2010 a Direcției de legislație în domeniul TVA, transmisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, prin adresa nr...../19.04.2010, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.../23.04.2010 (anexată la dosarul contestației), în completarea circularei nr.../08.09.2009 privind acțiunea de verificare a persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi.

Persoana fizică dl. X, prin contestația formulată susține că nu are calitatea de persoană impozabilă care să fie supusă plății TVA, întrucât nu a desfășurat o activitate prevăzută de dispozițiile art.126 și art.127 din Legea nr.571/2003, respectiv că nu se încadrează în sfera persoanelor fizice autorizate cu atât mai mult în sfera persoanelor juridice situație față de care construcția unui imobil care a fost apartamentat și ulterior vândut nu reprezintă o activitate perpetuă și de continuitate.

De menționat este că, prin Ordonanța din 07.12.2011 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Caraș-Severin în dosarul nr.28/P/2011, s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art.9 al.1 lit. a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale a dl. X.

Din considerentele Ordonanței din ... pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul .. în dosarul nr.../P/2011, se reține că, urmare a efectuării expertizei contabile dispusă în cauză, a rezultat că TVA-ul datorat pentru vânzarea imobilelor este de x lei, iar majorările de întârziere calculate până la data plății au fost în sumă de x lei, iar prin poprire a fost reținută, la data de 03.01.2011 suma de x lei, concluzionându-se că la data de 03.01.2011 a fost achitat în plus suma de x lei (x lei - x lei - xlei).

Se reține, de asemenea aprecierea organelor de cercetare, respectiv că „ din probele administrate în cauză rezultă faptul că suma de x lei, reținută prin poprire la data de 03.01.2011 a acoperit atât TVA – ul datorat cât și majorările de întârziere aferente acestuia.”

La dosarul cauzei se află în copie Raportul de expertiză contabilă înregistrat la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr. x/14.12.2011 precum și Obiecțiunile la acest raport înregistrate sub nr.x/22.12.2011, transmise de organele de inspecție fiscală ale Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr.x/09.07.2012, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr.x/10.07.2012, în completarea adresei nr. x/06.07.2012, cu privire la dl. X.

În drept, potrivit art.126 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art. 127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127.alin.(2).

Portivit art. 127 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

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

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

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art. 125¹ pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

“ 18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică; ”

Prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal sunt completate de pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codul fiscal aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (în forma aplicabilă până la 31.12.2009), potrivit căruia:

“ 3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal [...]”

În același sens, prevederile pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Codul fiscal aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2010, stipulează:

“ 3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile

C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”

Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, art.153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), 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, după cum urmează:

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

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă; [...]. ”

Potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de x euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). “

Iar, potrivit alin.(4):

“(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).”

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că persoanele impozabile stabilite în România sau persoanele nou-înființate, în situația în care declară sau

realizează o cifră de afaceri inferioară plafonului de x euro, pot beneficia de aplicarea regimului special de scutire.

Începând cu 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„ f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. [...]**”

Livrarea de bunuri, ca operațiune impozabilă este reglementată la art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: „(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Conform prevederilor legale citate, transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, reprezintă livrare de bunuri, operațiune impozabilă ce se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Față de motivele de fapt și de drept invocate mai sus reținem:

Conform prevederilor invocate în drept, livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil reprezintă operațiune care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată. Persoana fizică devine persoană impozabilă și trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA pentru vânzarea de construcții noi și terenuri construibile, atunci când desfășoară activități de natura exploatării bunurilor corporale cu consecința realizării de venituri cu caracter de continuitate.

În cazul în speță, conform celor enunțate în fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată 01.01.2009-30.06.2010, persoana fizică dl. X a efectuat livrări de imobile reprezentând apartamente făcând parte dintr-o construcție nouă, respectiv un număr de 6 tranzacții imobiliare cu apartamente noi în valoare totală de x lei din care: 5 tranzacții în anul 2009 în valoare totală de x lei și o tranzacție imobiliară în anul 2010 în valoare de x lei, realizând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de realizarea unor astfel de operațiuni.

Având în vedere, că pe de o parte, constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, iar pe de altă parte faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate de către persoana fizică dl. x, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 6 apartamente noi, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt definite la articolele din legea fiscală, enunțate mai sus.

Astfel, pe cale de consecință, persoana fizică dl. x, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Prevederile pct. 66 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de aplicare a art. 153 alin.(1), Titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

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

Or, în speță, analizând operațiunile efectuate de persoana fizică dl. x, respectiv construirea, apartamentarea și apoi tranzacționarea a nu mai puțin de 6 apartamente noi, rezultă că intenția de a desfășura o activitate economică apare de la momentul în care a început *“să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice. “*

De menționat este faptul că la dosarul cauzei, se află anexate în copie autorizația de construcție nr....18.02.2008 emisă de Primăria C la solicitarea dl. X pentru construcția unei case familiale în regim de P+1+M, valoarea declarată a construcției x lei, actul de apartamentare al imobilului cu nr.top ../1/1/2 cad... și transnotat din CF .. C, contractele de vânzare-cumpărare autentificate sub nr..../25.02.2009, .../25.02.2009, ../27.02.2009, ../31.12.2009, ../26.03.2009, ../27.04.2010 de către Biroul Notarilor Publici – AR din C....

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică dl. X, are calitatea de persoană impozabilă prin activitățile economice desfășurate, respectiv *tranzacții imobiliare* derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că, bunurile tranzacționate constau în vânzarea de apartamente noi, rezultă că operațiunile efectuate de contestator intră în sfera de de aplicare a taxei pe valoarea adăugată prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, conform dispozițiilor art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..../29.10.2010, în perioada verificată 01.01.2009-30.06.2010, persoana fizică dl. X a efectuat un număr de 6 tranzacții constând în vânzări de de apartamente noi, operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, rezultă că aceasta avea obligația să colecteze și să plătească la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, se reține că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina persoanei fizice dl. X taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei aferentă tranzacțiilor imobiliare constând în vânzarea unui număr de 6 apartamente noi, efectuate în perioada verificată, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit. a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de x lei.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatorului de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că, în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge și pentru suma de x lei cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, conform principiului de drept „accesoriul urmează principalul”.

Referitor la motivațiile contestatorului că nu are calitatea de persoană impozabilă care să fie supusă plății TVA, întrucât nu a desfășurat o activitate prevăzută de dispozițiile art.126 și art.127 din Legea nr.571/2003, respectiv că nu se încadrează în sfera persoanelor fizice autorizate cu atât mai mult în sfera persoanelor juridice, situație față de care construcția unui imobil care a fost apartamentat și ulterior vândut nu reprezintă o activitate perpetuă și de continuitate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a precizat, operațiunile efectuate de contestator intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, iar potrivit prevederilor art.127 din Codul fiscal, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. Persoana fizică dl. X, prin tranzacționarea a nu mai puțin de 6 apartamente noi a obținut venituri cu caracter de continuitate desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată. Totodată, având în vedere principiul de bază al sistemului taxei pe valoarea adăugată potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră în sensul art.127 alin (1) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în concordanță cu acest principiu, se referă la orice fel de tranzacție indiferent de forma de proprietate.

În cauza supusă analizei, de menționat este și faptul că, având în vedere prevederile pct.10.4.din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: „La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale”, se rețin următoarele:

În ceea ce privește Ordonanța din ... a Parchetului de pe lângă Tribunalul ... în dosarul nr..../P/2011, de scoaterea de sub urmărire penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art.9 al.1 lit. a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale a dl. X, se reține că prejudiciul produs bugetului de stat, urmare a expertizei contabile efectuată în cauză, este în quantum mai mic, respectiv în sumă de x lei (x lei reprezentând TVA-ul datorat pentru vânzarea imobilelor și x lei reprezentând majorări de întârziere), iar prin reținerea prin poprire la data de 03.01.2011 a sumei de x lei, aceasta a acoperit atât TVA – ul datorat cât și majorările de întârziere aferent acestuia.

Raportat la cele de mai sus, este adevărat că Raportul de expertiză contabilă a fost analizat și evaluat de organul de urmărire penală, însă numai în ceea ce privește cuantificarea prejudiciului produs prin fapta de evaziune fiscală, prejudiciu care, în cazul

examinat nu corespunde cu obligațiile fiscale determinate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește Raportul de expertiză contabilă din data de 28.11.2011, întocmit în speță, din cuprinsul Capitolul III, se rețin concluziile formulate de experții contabili, și anume:

- în conformitate cu prevederile art.152 alin. (6) din Legea nr.571/2003, persoana fizică X avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA odată cu depășirea plafonului de scutire de x euro (echivalent x lei, conform pct.61 alin. (2) din H.G. nr.44/2004 – norme metodologice de aplicare a art.152 alin.(2) din Legea nr.571/2003).

- data limită de la care dl.X avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA a fost 08.03.2009. Data de la care avea obligația depunerii decontului de TVA, respectiv rambursare/achitarea sumelor reprezentând TVA de plată era până în 25 ale lunii următoare efectuării tranzacțiilor, respectiv 25.04.2011 pentru vânzările efectuate în luna martie.

- prin expertiză s-a procedat la determinarea obligațiilor aferente înregulii imobil apartamentat și vândut (toate cele 8 apartamente rezultate în urma apartamentării), astfel:

1. Valoarea totală a încasărilor rezultată din vânzarea celor 8 apartamente este de x lei (Anexa nr.1 – Situația privind vânzarea imobilelor construite)

2. Pentru construcția imobilului s-au pus la dispoziție facturi privind achiziții în sumă totală de x lei din care TVA-ul aferent este în sumă de x lei (Anexa nr.2 – Achiziții aferente construcției imobilelor înstrăinate)

3. S-a determinat, procentual, costul aferent pentru 1mp construit (suprafață utilă)
- pentru apartamentele nr. 1, 2, 3 vândute s-a aplicat scutirea de TVA, nu s-a dedus, respectiv nu s-a colectat TVA,
 - pentru apartamentul nr.4 s-a colectat TVA de 19%,
 - pentru apartamentele nr.5, 6, 7 și 8 s-a colectat TVA în cotă redusă de 5% (din documentele prezentate rezultă că sunt îndeplinite condițiile pentru a se aplica această cotă).

Asfel, TVA-ul datorat este în sumă de x lei (Anexa nr.3 – Calcul TVA) și x lei majorări de întârziere (Anexa nr.4 – Calcul Majorări)

- dl.X beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii din perioada de la care trebuia să se înregistreze în scop de TVA până la data înregistrării, în cuantum de X lei (Anexa nr.3 – Calcul TVA), potrivit reglementărilor legale, respectiv art. 147¹ – Codul fiscal.

În raport cu cele arătate mai sus, concluziile expertizei efectuate în cauză, respectiv evaluarea prejudiciului consemnat în acest act, nu pot fi însușite de organul de soluționare, având în vedere următoarele argumente:

Prin expertiza contabilă s-a procedat la determinarea obligațiilor fiscale (TVA și majorări) aferente înregulii imobil apartamentat și vândut de către persoana fizică dl. X (toate cele 8 apartamente rezultate în urma apartamentării), or potrivit Raportului de inspecție fiscală nr../29.10.2010, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina persoanei fizice dl. X a obligațiilor fiscale (TVA și majorări) aferente vânzării unui număr de 6 apartamente noi, perioada verificată fiind 01.01.2009-30.06.2010. Menționăm faptul că tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea celorlalte 2 apartamente noi au făcut obiectul unui alt raport de inspecție fiscală, urmare căruia a fost emisă decizie de impunere, contestată și aceasta de către persoana fizică dl. X

Așa cum s-a arătat în considerentele prezentei decizii, în speță sunt aplicabile dispozițiile art.153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și dispozițiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1), Titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, neputând fi reținută concluzia experților potrivit căreia în conformitate cu prevederile art.152 alin. (6) din Legea nr.571/2003, persoana fizică X avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA odată cu depășirea plafonului de scutire de x euro.

De altfel, din consemnările experților rezultă foarte clar situația de fapt a contestatorului, respectiv faptul că în baza autorizației de construcție nr..../08.02.2008 de către Primăria C..., emisă la solicitarea dl. X, acesta a procedat la construcția unei case familiale în regim de P+1+M, imobil pe care l-a apartamentat și ulterior a vândut aceste apartamente (construcții noi), astfel că intenția de a desfășura o activitate economică a apărut de la momentul în care a început să angajeze costuri și să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

În plus, prin prisma celor arătate în considerentele prezentei decizii, nu poate fi reținută concluzia experților referitoare la încadrarea în categoria operațiunilor scutite a tranzacțiilor efectuate de persoana fizică constând în vânzarea unor apartamente (apartamentele nr. 1, 2, și 3), pe motiv că pentru acestea nu s-a dedus, respectiv nu s-a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Nu poate fi însușită nici opinia experților potrivit căreia în cazul vânzării unor apartamente, trebuia aplicată cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art.140 alin.2¹ lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că din documentele prezentate rezultă că sunt îndeplinite condițiile pentru a se aplica această cotă, întrucât contestatorul nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte acest fapt.

Mai mult, dispozițiile pct.23 alin. (10) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd: “ 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%.”

Or, în contextul arătat reținem și susținerilor contestatorului, respectiv faptul că nu are calitatea de persoană impozabilă care să fie supusă plății TVA, întrucât nu a desfășurat o activitate prevăzută de dispozițiile art.126 și art.127 din Legea nr.571/2003.

Totodată, din expertiză, rezultă și faptul că la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată experții au avut în vedere că persoana fizică X beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de bunuri și servicii aferente construcției imobilelor înstrăinate. Precizăm că potrivit legislației în domeniul TVA orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, **însă** numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **și numai** prin decontul de TVA, în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din același act normativ, care stipulează: „(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să

scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 -147.”

Or, persoana fizică dl. X a fost înregistrată (din oficiu) în scopuri de TVA la data de 28.02.2012, având codul de înregistrare fiscală RO... (Decizia privind înregistrarea din oficiu, în scopuri de TVA nr.../31.01.2012, Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA din data de 28.02.2012, anexate în copie la dosarul cauzei), iar până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr.../29.10.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../29.10.2010, contestată nu a depus decont de TVA, nefiind înregistrat în scopuri de TVA în perioada supusă inspecției, respectiv 01.01.2009 - 30.06.2010.

Prin urmare, nu poate fi însușită opinia experților potrivit căreia persoana fizică dl. X beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de bunuri și servicii aferente construcției imobilelor înstrăinate, întrucât dreptul de deducere a TVA se exercită prin decontul de TVA, care se depune potrivit prevederilor art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la organele fiscale competente de către persoanele înregistrate conform art.153 din același act normativ, respectiv persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1. lit. a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică dl. X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale nr.../29.10.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../29.10.2010, pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- **x lei** - taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată,
- **x lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată stabilită de plată.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, conform procedurii legale, în termenul de 6 luni, la Tribunalul Caraș-Severin.

DIRECTOR EXECUTIV,