

DECIZIA nr.899/2019 /

privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X.

înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești cu adresa nr. SCL 17922/23.05.2019 cu privire contestația formulată de **domnul .X.**, CNP x, cu domiciliul în București, sector 1, x și cu domiciliul ales în vederea comunicării actelor de procedură la avocat x - Str. x, sector 2, conform înputernicire avocațială seria B, nr. 4935971/2019.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Dâmbovița sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x, îl constituie:

1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1, prin care s-a stabilit suplimentar TVA pentru perioada 01.05.2016 - 31.12.2017 în sumă de x2 lei;
2. Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă de x3 lei, astfel:
 - impozit pe venit an 2012 în sumă de x lei;
 - impozit pe venit an 2013 în sumă de x lei;
 - impozit pe venit an 2016 în sumă de x lei;
 - contribuție asigurări sociale de sănătate perioada 2012 -2017 în sumă de x lei;
 - contribuție asigurări sociale an 2013 în sumă de x lei.

În raport de data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, remise sub semnătură contribuabilului în data de **14.03.2019**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind transmisă prin poștă în data de **02.05.2019**.

În speță se fac aplicabile prevederile art. 3.7, li.b) din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

" 3.7 b) Termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală sau când serviciul este suspendat (de exemplu zile de repaus săptămânal) se va trelungi până la sfaârșitul primei zi de lucru următoare."

Astfel, a 45-a zi în care putea fi depusă contestația este:

28 aprilie 2019 - duminică - zi nelucrătoare (prima zi de Paște);

29.04 - luni - zi nelucrătoare (a doua zi de Paște);

30.04 - marți - zi lucrătoare (zi liberă pentru personalul instituțiilor și autorităților publice conform H.G. nr. 171/2019);

01.05.2019 - miercuri - zi nelucrătoare (ziua muncii);

02.05.2019 - joi - zi lucrătoare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de dl. .X. cu privire la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1 și la Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1.

I. Prin contestația formulată, dl. .X. solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. x1 și a Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia, pentru TVA, impozit venit, CAS și CASS stabilite suplimentar.

În principiu, contestatarul apreciază că actele administrativ fiscale contestate sunt, în cea mai mare parte corecte prin raportare la înscrisurile depuse în timpul inspecției fiscale, cu următoarele excepții:

- constatarea prescripției dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare pentru anul 2012.
- refacerea inspecției fiscale pentru verificarea aspectelor privind deductibilitatea TVA-ului pentru documentele depuse ulterior finalizării inspecției fiscale.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Dâmbovița, în urma delegării de competență de la AS1FP, au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale în vederea clarificării sării de fapt fiscale în ceea ce privește achiziția și vânzarea de autoturisme și tranzacțiile imobiliare încheiate în perioada 2012 - 2017 de către domnul .X..

În urma verificării documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că domnul .X. a realizat venituri din tranzacții cu mașini și tranzacții imobiliare, astfel:

- în anul 2012 a realizat venituri din vânzarea de autovehicule în sumă de x lei;
- în anul 2013 a realizat venituri din vânzarea de autovehicule în sumă de x lei;
- în perioada 01.01 - 28.02.2016 a realizat venituri din vânzarea de autovehicule în sumă de x lei;
- începând cu data de 01.03.2016 a realizat venituri din tranzacții imobiliare în sumă de x lei.

În urma tranzacției aferentă contractului de vânzare cumpărare nr.x, organele de control au stabilit că soții .X. au depășit plafonul de scutire de TVA, drept urmare, nu mai puteau aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și aveau obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii aprilie 2016 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitori de TVA începând cu data de 01.05.2016.

Întrucât domnul .X., desemnat de organele fiscale ca reprezentant al asocierii, nu s-a înregistrat în scopuri de TVA , pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.05.2016 - 31.12.2017, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA.

Urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, organele fiscale au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1, prin care au

stabilit suplimentar TVA, asupra tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 01.05.2016 - 31.12.2017, în sumă de x2 lei.

În ceea ce privește veniturile obținute de contribuabil în perioada 2012 - 2017 din tranzacții constând în achiziția și vânzarea de autoturisme, organele de control au constatat că aceste venituri nu au fost declarate organelor fiscale, drept pentru care au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1, prin care au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de x3 lei, astfel:

- impozit pe venit an 2012 în sumă de x lei;
- impozit pe venit an 2013 în sumă de x lei;
- impozit pe venit an 2016 în sumă de x lei;
- contribuție asigurări sociale de sănătate perioada 2012 -2017 în sumă de xlei;
- contribuție asigurări sociale an 2013 în sumă de x lei.

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

3.1. Aspecte procedurale

Referitor la susținerea contestatarului, potrivit căreia pentru baza de impunere constituită în anul 2012, în temeiul art. 91 alin.(2) și art. 23 din OG nr. 92/2003, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut această bază de impunere, respectiv de la 1 ianuarie 2013, și s-a sfârșit după 5 ani, adică la 31 decembrie 2017, obligațiile fiscale stabilite suplimentar aferente anului 2012 fiind stabilite cu încălcarea prevederilor legale, organul de soluționare a contestației face următoarele mențiuni:

Cu titlu prealabil precizăm că dispozițiile O.G nr. 92/2003 au fost abrogate începând cu data de 1 ianuarie 2016, moment de la care au intrat în vigoare prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Raportat la prevederile art. 347 din Legea nr. 207/2015, termenele de prescripție care au început să curgă sub imperiul legii vechi (O.G nr. 92/2003) se calculează după normele în vigoare la data la care au început să curgă, adică după dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003.

Astfel, sunt aplicabile prevederile art.23 alin.(1), alin.(2) și art.91 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată."

"Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevazut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel."

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă. Ori, potrivit art.83 alin.(1), art. 84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2012, se rețin următoarele:

"Art. 83 Declarația privind venitul realizat

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere."

"Art. 84. Stabilirea și plata impozitului anual datorat

(1) Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecăruia din următoarele: (...)"

"Art. 296²⁵. Declararea, definitivarea și plata contribuțiilor sociale

(1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat prevăzute la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzute la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate."

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea declarației privind venitul realizat.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe venit și a contribuției de asigurări sociale de sănătate aferente anului 2012, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 200 "Declarație privind venitul realizat", respectiv 25 mai 2013, iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2014 și se împlinește la data de 31.12.2018.

În speța, inspecția fiscală finalizată prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1 a început la data de 13.12.2018, așa cum rezultă din Procesul verbal nr. x, încheiat de organele de control, întrucât contribuabilul nu deținea Registrul unic de control, deci în interiorul perioadei de prescripție.

Precizăm că în acest sens s-a pronunțat și jurisprudența recentă prin Sentința nr.284/CA/2016 din 29 decembrie 2016, menținută prin Decizia nr.4899/17.10.2019 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în Dosarul nr.282/35/2016, în ale cărei considerente se precizează explicit, modul în care se calculează prescripția pentru impozit pe profit și TVA, la pagina nr.25, astfel :

„ În mod corect se afirmă de către pârâtă că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere pe care le generează, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. În speță, momentul constituirii bazei de impunere, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru societatea reclamantă, este data în care legea prevede obligativitatea depunerii declarațiilor fiscale, respectiv : pentru impozitul pe profit aferent anului 2008, data depunerii declarației 101 „ Declarație privind impozitul pe profit””

Astfel, creanța fiscală pentru anul 2012, s-a născut la data de 25.05.2013, data depunerii declarației privind venitul realizat. Prin urmare, potrivit art.91alin. (2) din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție de 5 ani, pentru obligațiile aferente anului 2012 începe să curgă de la data de 01.01.2014, astfel că susținerile contestatarului cu privire la intervenirea prescripției în raport cu data începerii inspecției fiscale, sunt nefondate.

Față de alegația contestatarului conform căreia *”din punct de vedere practic, dacă luăm în considerare abordarea organelor de inspecție fiscală, cum că dreptul de prescripție a unor creanțe născute după data de 1 ianuarie 2004 ar începe să curgă din momentul depunerii declarațiilor fiscale, ar rezulta o situație absurdă în care, în cazul nedepunerii declarației de către contribuabil, niciodată nu ar mai începe să curgă prescripția”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum am menționat anterior, momentul constituirii bazei de impunere, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, este **data la care legea prevede obligativitatea depunerii declarațiilor fiscale** și nu data la care contribuabilii au depus sau nu declarațiile.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, argumentele de natură procedurală invocate de contestatar nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

3.2. Aspecte de fond

Cauza supusă soluționării este dacă documentele depuse de contestatar ulterior finalizării inspecției fiscale sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de control au afectuat o inspecție fiscală parțială privind verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, a respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, a modului de calculare, evidențiere și virare în cuantumurile stabilite de lege a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului, stabilirea eventualelor diferențe de obligații de plată.

În urma verificării documentelor puse la dispoziție atât de contestatar cât și a celor obținute de organele de control prin solicitările de informații, s-a constatat că domnul .X. a realizat, începând cu data de 01.03.2016, venituri din tranzacții imobiliare în sumă de x lei, astfel:

- contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. x, având ca obiect apartamentul nr. 6, situat în str. x, București, valoarea tranzacției fiind de x euro, echivalentul a x lei;

- contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. x, având ca obiect apartamentul nr. 4, situat în str. x, București, valoarea tranzacției fiind de x euro, echivalentul a x lei;
- contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. x, având ca obiect apartamentul nr. 3, situat în str. x, București, valoarea tranzacției fiind de x euro, echivalentul a x lei.

Astfel, organele de control au stabilit că, în urma tranzacției efectuate în luna martie 2016, a fost depășit plafonul de TVA și drept urmare, contribuabilul 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 ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii aprilie 2016 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.05.2016. Întrucât domnul .X., desemnat de organele fiscale ca reprezentant al asocierii, nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.05.2016 - 31.12.2017, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, stabilind TVA colectată în sumă de **x lei**, prin procedeul sutei mărite aplicând cota de 20%, baza impozabilă fiind x lei.

Cu toate că dl. .X. nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de conducere a evidenței financiar contabile în partidă simplă, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj, în temeiul art. 167, 168, 179 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Europei privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și au acordat deductibilitatea TVA în sumă de **x lei** în baza facturilor de achiziție puse la dispoziție de contribuabil care îndeplineau condițiile prevăzute de art. 155 alin.(19) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și care erau aferente realizării obiectivelor imobiliare.

Astfel, urmare constatărilor, diferențele stabilite de organele fiscale reprezentând TVA au fost în sumă de **x2 lei**.

Contribuabilul depune ulterior finalizării inspecției fiscale o serie de facturi, solicitând acordarea deductibilității TVA, în plus față de TVA-ul deductibil acordat de organele de control în timpul inspecției fiscale.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

"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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; "

"Art. 147¹. Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(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.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).”

Conform pct. 46 din Normele metodologice, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. **În cazul facturilor emise pe suport hârtie, 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 ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

”Art.155 Facturarea

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al

beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofaktură";

l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;

m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";

n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agenții de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism";

o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;

p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";

r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune."

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155, alin. (19) din Codul fiscal sau a unui duplicat al facturii întocmit în conformitate cu prevederile legale care să conțină mențiunea că înlocuiește factura inițială.

În speță, în legătură cu facturile prezentate de contestatar după finalizarea inspecției fiscale, organele de control au analizat și centralizat aceste facturi, neacordând drept de deducere pentru TVA pe motiv că documentele nu au fost reconstituite conform prevederilor legale, nu conțin toate elementele prevăzute de art. 155 alin. (19), iar o parte din ele au fost deja luate în considerare la stabilirea TVA-ului deductibil în timpul inspecției fiscale.

Astfel, din analiza facturilor de depuse de contribuabil odată cu contestația, se rețin următoarele:

1- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului ;

2- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului ;

3- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

4- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

5- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

6- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului. În plus, facem mențiunea că factura este emisă în data 27.07.2016, în condițiile în care toate cele 3 imobile care au făcut obiecte contractelor de vânzare cumpărare au fost finalizate, conform Proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor în 16.12.2015;

7- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

8- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

9- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

10- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

11- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

12- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

13- F. DED x emisă de y, în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - nu conține toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(19), respectiv nu conține codul fiscal al furnizorului;

În plus, în ceea ce privește facturile emise de Dedeman, pe lângă faptul că nu conțin codul de identificare fiscală al furnizorului, facem mențiunea că acestea nu îndeplinesc prevederile legale privind reconstituirea documentelor pierdute, respectiv *"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"*, acordarea deducerii taxei facându-se doar pe baza facturii în original care conține toate elementele obligatorii menționate la art. 155 alin.(19) sau pe baza duplicatului întocmit în conformitate cu prevederile legale.

14- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei;

15- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de 0 lei, din care TVA în sumă de 0 lei;

16- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei - în timpul inspecției fiscale a fost prezentată această factură, organele fiscale acordând drept de deducere pentru TVA înscrisă în factură în sumă de x lei, așa cum rezultă din Anexa 5 la RIF;

17- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei - în timpul inspecției fiscale a fost prezentată această factură, organele fiscale acordând drept de deducere pentru TVA înscrisă în factură în sumă de x lei, așa cum rezultă din Anexa 5 la RIF;

18- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei - în timpul inspecției fiscale a fost prezentată această factură, organele fiscale acordând drept de deducere pentru TVA înscrisă în factură în sumă de x lei, așa cum rezultă din Anexa 5 la RIF;

19- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de 0 lei, din care TVA în sumă de 0 lei;

20- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei;

21- F. ECO x emisă de Oprea Edilconstruct SRL, în valoare totală de 0 lei, din care TVA în sumă de 0 lei;

22- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei;

23- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei;

24- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei;

25- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei;

26- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei;

27- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei;

28- F. ECO x emisă de y, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei;

În ceea ce privește facturile emise de y SRL, depuse de contestatar odată cu contestația, se reține că acestea au fost emise ulterior, la solicitarea contestatarului (de ex. facturile cu seria EDO 100(...)) depuse în timpul inspecției fiscale de către contestatar sunt formulare tipizate, iar cele depuse ulterior inspecției au alt format, nefiind un formular tipizat) și nu îndeplinesc prevederile legale privind reconstituirea documentelor pierdute, respectiv *"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"*, acordarea deducerii taxei făcându-se doar pe baza facturii în original care conține toate elementele obligatorii menționate la art. 155 alin.(19) sau pe baza duplicatului întocmit în conformitate cu prevederile legale. Aceste facturi au doar o ștampilă "conform cu originalul" și o semnătură, aceeași care se regăsește pe toate facturile depuse de contestatar ulterior inspecției fiscale.

29- Oferta y - nr. Comandă 35_113023, data comada 06.01.2015, în valoare totală de 8.180,34 lei - acest document este nu este o factură, acordarea deductibilității TVA se face doar pe baza exemplarului original al facturii sau pe baza duplicatului acesteia întocmit conform prevederilor legale;

30- F.x emisă de y în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - în timpul inspecției fiscale a fost prezentată această factură, organele fiscale acordând drept de deducere pentru TVA înscrisă în factură în sumă de x lei, așa cum rezultă din Anexa 5 la RIF;

31- F.x emisă de y în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - în timpul inspecției fiscale a fost prezentată această factură, organele fiscale acordând drept de deducere pentru TVA înscrisă în factură în sumă de x lei, așa cum rezultă din Anexa 5 la RIF;

32- F.x emisă de y în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - în timpul inspecției fiscale a fost prezentată această factură, organele fiscale acordând drept de deducere pentru TVA înscrisă în factură în sumă de x lei, așa cum rezultă din Anexa 5 la RIF;

33- F.x emisă de y în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - în timpul inspecției fiscale a fost prezentată această factură, organele fiscale acordând drept de

deducere pentru TVA înscrisă în factură în sumă de **x lei**, așa cum rezultă din Anexa 5 la RIF;

34- F.x emisă de y în valoare totală de x lei din care TVA în sumă de x lei - în timpul inspecției fiscale a fost prezentată această factură, organele fiscale acordând drept de deducere pentru TVA înscrisă în factură în sumă de **x lei**, așa cum rezultă din Anexa 5 la RIF.

Așadar, niciuna dintre facturile prezentate de contestatar ulterior finalizării inspecției fiscale (și care nu au fost luate în considerare în timpul inspecției) nu îndeplinește prevederile legale pentru a fi acordată deductibilitatea TVA-ului, drept pentru care organul de soluționare a contestației reține că organele fiscale au procedat în mod corect la stabilirea TVA-ului datorat suplimentar, fără a acorda dreptul de deducere al TVA-ului din facturile depuse de contestatar după data finalizării inspecției fiscale, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 146 alin.(1), art. 147¹, art. 155 alin.(19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 46 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul **.X.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1 și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1, **pentru aspectele procedurale invocate de contestatar;**

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul **.X.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1, prin care s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de **x2 lei** și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x1, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă de **x3 lei**, reprezentând:

- impozit pe venit an 2012 în sumă de x lei;
- impozit pe venit an 2013 în sumă de x lei;
- impozit pe venit an 2016 în sumă de x lei;
- contribuție asigurări sociale de sănătate perioada 2012 -2017 în sumă de x lei;
- contribuție asigurări sociale an 2013 în sumă de x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București sau la Tribunalul Dâmbovița.

